

С.Ф. Голов

В.М. Костюченко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
за міжнародними
стандартами



ВИДАВНИЦТВО

ЛІБРА

С.Ф. Голов, В.М. Костюченко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Практичний посібник

*Рекомендовано Державною комісією з цінних паперів
та фондового ринку України*



Видавництво "Лібра"
Київ, 2004

УДК 657
ББК 65.9 (4 Укр) 052я7
Г 61

Г 61 **С.Ф. Голов, В.М. Костюченко**

Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами.
Практичний посібник. — К.: Лібра, 2004. — 880 с.

ISBN 966-7035-68-9

Посібник містить докладні коментарі до всіх міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) з урахуванням змін, доповнень та нових стандартів, що набувають чинності з 1 січня 2005 року.

Наведено конкретні приклади оцінки та відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, їх визнання та розкриття у фінансовій звітності згідно з МСФЗ.

С.Ф. Голов (розділи 1—13, 16, 18, 20, 22—24, 26-32);

С.Ф. Голов, В.М. Костюченко (розділи 17, 19, 21, 25);

В.М. Костюченко (розділи 14, 15, 33)

Для студентів, аспірантів, викладачів економічних ВНЗ, бухгалтерів, аудиторів, фінансових аналітиків, учасників фондового ринку та інших користувачів фінансової звітності.

*Рекомендовано до друку кафедрою еккаунтингу та кафедрою фінансів
Міжнародного інституту менеджменту (МІМ), Київ.
Протокол № 6 від 19 липня 2004 р.*

ISBN 966-7035-68-9

ББК 65.9 (4 Укр) 052я7

© С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, 2004

© Видавництво “Лібра”, оформлення,
оригінал-макет, 2004

ЗМІСТ

Передмова	7
✓ Розділ 1. Розробка та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності	9
1.1. Мета та шляхи гармонізації фінансової звітності	9
1.2. Організація діяльності Ради МСБО	17
1.3. Статус МСФЗ та їх застосування	19
✓ Розділ 2. Загальні вимоги до складання та подання фінансової звітності	24
2.1. Призначення та склад фінансової звітності	24
2.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах	26
2.3. Порядок подання фінансових звітів	35
✓ Розділ 3. Баланс та події після звітної дати	38
3.1. Елементи балансу, їх визнання та оцінка	38
3.2. Структура і зміст балансу	46
3.3. Події після дати балансу	58
Розділ 4. Звіти про прибутки (збитки) та зміни у власному капіталі	61
✓ 4.1. Призначення та елементи Звіту про прибутки та збитки	61
4.2. Структура і зміст Звіту про прибутки та збитки	63
4.3. Прибуток на акцію	71
4.4. Звіт про зміни у власному капіталі	84
✓ Розділ 5. Звіт про рух грошових коштів	89
5.1. Зміст і структура звіту про рух грошових коштів	89
5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів	93
5.3. Методика складання звіту про рух грошових коштів	100
✓ Розділ 6. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках	116
6.1. Склад та подання приміток до фінансових звітів	116
6.2. Зміни в обліковій політиці	122
6.3. Зміни в облікових оцінках	130
6.4. Виправлення помилок у фінансових звітах	132
6.5. Перехід від національних стандартів до міжнародних стандартів фінансової звітності	138
✓ Розділ 7. Запаси	142
7.1. Визнання та первісна оцінка запасів	142
7.2. Облік руху запасів	152
7.3. Відображення запасів за чистою вартістю реалізації	160
7.4. Розкриття інформації про запаси	163
✓ Розділ 8. Основні засоби та інвестиційна нерухомість	166
8.1. Визнання й оцінка основних засобів	166
8.2. Амортизація основних засобів	176
8.3. Переоцінка основних засобів	189
8.4. Припинення визнання основних засобів	193
8.5. Розкриття інформації про основні засоби	195
8.6. Особливості обліку інвестиційної нерухомості та розкриття її у фінансовій звітності	200

Розділ 9. Нематеріальні активи	213
9.1. Визнання і первісна оцінка нематеріальних активів	214
9.2. Оцінка нематеріальних активів після визнання	226
9.3. Амортизація та припинення визнання нематеріальних активів	228
9.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи	232
Розділ 10. Оренда	237
10.1. Визначення оренди та її класифікація	237
10.2. Відображення орендних операцій в обліку та звітності орендаря	240
10.3. Відображення орендних операцій в обліку та звітності орендодавця	250
10.4. Особливості обліку операцій з фінансової оренди за наявності ліквідаційної вартості	258
10.5. Зворотна оренда, або продаж з наступною орендою	262
Розділ 11. Зменшення корисності активів	266
11.1. Виявлення та оцінка зменшення корисності активів	266
11.2. Визнання та сторнування збитку від зменшення корисності активу	276
11.3. Зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти	280
11.4. Розкриття інформації про зменшення корисності активів	290
Розділ 12. Витрати на позики	295
Розділ 13. Державні гранти	301
13.1. Визначення та форми державної допомоги	301
13.2. Відображення державних грантів у фінансових звітах підприємства	304
13.3. Погашення державних грантів	307
13.4. Розкриття інформації про державні гранти	308
Розділ 14. Дохід	310
14.1. Визначення, оцінка та визнання доходу	313
14.2. Дохід від продажу продукції (товарів)	333
14.3. Дохід від надання послуг	362
14.4. Дохід від використання активів підприємства іншими сторонами	379
14.5. Розкриття інформації про дохід	385
Розділ 15. Будівельні контракти	387
15.1. Визначення та класифікація будівельних контрактів	387
15.2. Об'єднання і сегментування будівельних контрактів	390
15.3. Дохід від будівельного контракту	393
15.4. Витрати за будівельним контрактом	395
15.5. Визнання доходу і витрат	402
15.6. Розкриття інформації про будівельні контракти	418
Розділ 16. Податки на прибуток	427
16.1. Визначення та класифікація тимчасових різниць між обліковим і податковим прибутком	427
16.2. Визнання та оцінка податків на прибуток	433
16.3. Подання та розкриття податків на прибуток у фінансовій звітності	449

✓ Розділ 17. Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи.....	455
17.1. Визначення та визнання забезпечення	456
17.2. Оцінка та використання забезпечень	463
17.3. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень	471
17.4. Непередбачені зобов'язання та активи	475
17.5. Розкриття інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	478
Розділ 18. Виплати працівникам	482
18.1. Визначення та категорії виплат працівникам	482
18.2. Короткострокові виплати працівникам	483
18.3. Виплати по закінченні трудової діяльності	488
18.4. Інші довгострокові виплати працівникам	507
18.5. Виплати при звільненні	509
Розділ 19. Фінансові інструменти	511
19.1. Класифікація, визнання та подання фінансових інструментів	513
19.2. Оцінка та облік фінансових інструментів	532
19.3. Облік хеджування	559
19.4. Розкриття інформації про фінансові інструменти	573
Розділ 20. Об'єднання бізнесу	581
20.1. Сутність та види об'єднання бізнесу	582
20.2. Облік об'єднання бізнесу	584
20.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу	601
✓ Розділ 21. Консолідовані фінансові звіти	604
21.1. Призначення, сфера застосування та порядок подання консолідованої фінансової звітності	604
21.2. Процедури консолідації фінансових звітів	609
21.3. Розкриття інформації про консолідацію фінансових звітів	636
✓ Розділ 22. Інвестиції в асоційовані підприємства	640
22.1. Асоційовані підприємства та методи обліку інвестицій у них	640
22.2. Облік інвестицій в асоційовані підприємства методом участі в капіталі	642
22.3. Зміна методу обліку інвестицій	653
22.4. Розкриття інформації про асоційовані підприємства	655
Розділ 23. Спільна діяльність	659
23.1. Сутність і види спільної діяльності	659
23.2. Спільно контрольовані операції	660
23.3. Спільно контрольовані активи	662
23.4. Спільно контрольовані підприємства	664
Розділ 24. Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	678
24.1. Визначення зв'язаних сторін	678
24.2. Розкриття інформації про стосунки та операції зі зв'язаними сторонами	680
Розділ 25. Звітність за сегментами	685
25.1. Визначення сегментів та їхні види	686
25.2. Елементи звітності та облікова політика сегмента	694
25.3. Розкриття сегментної інформації	698

Розділ 26. Проміжна фінансова звітність	708
26.1. Структура і зміст проміжної фінансової звітності.....	708
26.2. Визнання та оцінка в проміжних фінансових звітах.....	713
Розділ 27. Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	718
27.1. Класифікація і оцінка непоточних активів, утримуваних для продажу.....	719
27.2. Подання та розкриття інформації про припинену діяльність та непоточні активи, утримувані для продажу.....	722
Розділ 28. Вплив змін валютних курсів	728
28.1. Визначення валют і валютних курсів.....	729
28.2. Відображення операцій в іноземній валюті у функціональній валюті підприємства.....	731
28.3. Переведення функціональної валюти у валюту подання.....	738
28.4. Вибуття закордонного підприємства.....	747
28.5. Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів.....	748
Розділ 29. Вплив зміни цін та інфляції	750
29.1. Вимоги міжнародних стандартів щодо відображення впливу зміни цін та інфляції.....	750
29.2. Методи відображення впливу зміни цін та їх застосування.....	751
29.3. Перерахунок фінансових звітів в умовах гіперінфляції.....	765
Розділ 30. Платіж на основі акції	782
30.1. Визнання і облік платежу на основі акції.....	782
30.2. Методи і моделі оцінки платежу на основі акції.....	792
30.3. Розкриття інформації про платежі на основі акції.....	798
Розділ 31. Фінансова звітність банків і подібних фінансових установ	803
31.1. Подання інформації у фінансових звітах банків.....	803
31.2. Розкриття іншої інформації у фінансовій звітності банків.....	813
Розділ 32. Сільське господарство	822
32.1. Сутність та результати сільськогосподарської діяльності.....	822
32.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції.....	825
32.3. Подання та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність.....	831
Розділ 33. Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	838
33.1. Сутність та види програм пенсійного забезпечення.....	838
33.2. Звітність програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском.....	840
33.3. Розкриття інформації у звітності програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою.....	842
Алфавітний показник термінів	847
Додаток 1. Таблиці значень теперішньої та майбутньої вартості	854
Додаток 2. Використання МСФЗ для звітності місцевих компаній, акції яких перебувають у лістингу	864
Додаток 3. Компанії, які вказують на використання МСФЗ при складанні фінансових звітів	868
Додаток 4. Приклади структури фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами в державному секторі	873
Література	879

ПЕРЕДМОВА

Розвиток ринкових відносин, створення підприємств різних форм власності, необхідність визначення і відображення фінансових результатів їхньої діяльності вимагали кардинальних змін в організації і методології бухгалтерського обліку в Україні. Можливості виходу українських підприємств на ринки капіталу безпосередньо залежать від прозорості і достовірності фінансової звітності, на підставі якої інвестор міг би приймати рішення про доцільність і обсяг інвестицій, здійснювати контроль за їх ефективним використанням.

28 жовтня 1998 р. Кабмін затвердив Програму реформування бухгалтерського обліку, яка передбачала перехід всіх суб'єктів господарювання на принципи і методи Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). З метою практичної реалізації зазначеної Програми в 1999—2003 були здійснені в цьому напрямку важливі кроки, а саме:

- ✓ прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, що на законодавчому рівні закріпив принципи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні;
- ✓ затверджено і введено в дію 27 положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), що визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що узгоджені з міжнародними стандартами.

Водночас певні відмінності П(С)БО від міжнародних стандартів ще зберігаються (та навіть зростають) внаслідок:

- ✓ чіткої регламентації форм фінансової звітності в Україні і майже відсутності умов для застосування принципу “сутєвості”;
- ✓ відсутності в Україні окремих стандартів, адекватних міжнародним (зокрема, МСБО 14, 34, 36, 40, 41; МСФЗ 1, 2, 3, 4, 5);
- ✓ змін, внесених до МСФЗ у 2003—2004 роках.

Українські банки застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності з 1 січня 1998 року. Проте інші підприємства оприлюднюють фінансову звітність, складену згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. В результаті одні учасники ринку капіталу (банки) готують звітність за Міжнародними стандартами з урахуванням специфіки їх діяльності, а інші (страхові компанії, професійні учасники ринку цінних паперів, відкриті акціонерні товариства нефінансового сектору) за уніфікованими формами звітності.

Використання уніфікованих форм фінансової звітності призводить до того, що:

- ✓ металургійний комбінат, сільськогосподарське підприємство, страхова компанія тощо надають звітність, яка не відображає специфіку їх діяльності та

не забезпечує прозорість інформації для власників (акціонерів) та інших користувачів звітності;

- ✓ стримується розвиток повноцінного ринку капіталу внаслідок розбіжностей в методології формування інформації про діяльність його учасників.

З урахуванням зовнішньополітичного курсу України на євроінтеграцію та вступ до ВТО, урядом країни було прийнято відповідні постанови та рішення, спрямовані на впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, а саме:

- ✓ постановою Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2001 року № 1046 передбачено запровадити у 2003 році Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку емітентами, цінні папери яких допущені до торгівлі на організаційно оформлених ринках, професійними учасниками фондового ринку, інститутами спільного інвестування;
- ✓ розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 року № 25-р передбачено перехід акціонерних товариств на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у 2004–2005 роках.

Отже, у 2004–2005 роках МСФЗ стануть реальними вже для тисяч українських підприємств, тому вивчення Міжнародних стандартів фінансової звітності є нагальною потребою перш за все для практикуючих бухгалтерів, аудиторів і студентів облікових спеціальностей ВНЗ.

У грудні 2003 року Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку переглянула 17 стандартів (МСБО 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 32, 33, 36, 38, 39, 40) та скасувала МСБО 15 “Інформація, що відображає вплив зміни цін”. У зв’язку з цим було внесено зміни до тексту інших стандартів. Крім того, окремі тлумачення було включено до переглянутих стандартів. Зазначені стандарти та зміни набувають чинності для фінансових звітів за річний період, що починається з або після 1 січня 2005 року.

В новому виданні посібника враховані усі зазначені зміни, а також включені нові розділи, зокрема “Зменшення корисності активів”, “Фінансова звітність банків і подібних фінансових установ”, “Сільське господарство”, “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення”, “Платіж на основі акції”.

Слід мати на увазі, що в книзі для спрощення застосовується термін підприємство, хоча МСФЗ стосується господарської одиниці (*Entity*), яка має більш широкий зміст.

Книга, яку ми пропонуємо читачеві, дасть змогу краще усвідомити сутність методологічних засад і методів, передбачених Міжнародними стандартами фінансової звітності, та зрозуміти їх взаємозв’язок з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

РОЗРОБКА ТА ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. МЕТА ТА ШЛЯХИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, що зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками.

Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 р. створено **Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)**. Його було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Початковою метою КМСБО було формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах.

За 27 років своєї діяльності КМСБО видав **41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО)**, з яких сьогодні діють **32**. Більшу частину діючих стандартів вже переглядали раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню.

З 1983 до 2000 року членами КМСБО були усі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

У травні 2000 року було прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне членство було відмінено, а Комітет було перейменовано на **Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board — IASB)**.

Відповідно до нового Уставу, РМСБО у своїй діяльності переслідує такі цілі:

- ✓ розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків й інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;
- ✓ поширення і забезпечення суворого дотримання даних стандартів;
- ✓ забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального розв'язання питань бухгалтерського обліку і звітності.

Нові цілі РМСБО більше, ніж раніше, орієнтовані на забезпечення практичного застосування міжнародних стандартів і їхню конвергенцію з національними системами обліку. Мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших. Стандарти головним чином визначають методи оцінки і підходи до подання інформації у фінансовій звітності.

Тому після реорганізації в 2001 р. РМСБО перейменувало стандарти з *“Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку” (International Accounting Standards – IAS)* у *“Міжнародні стандарти фінансової звітності” – МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS)*.

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (*IFRS 1*) був затверджений 19 червня 2003 р. і поширюється на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 р. Водночас стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (тобто Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) і будуть замінитися МСФЗ поступово.

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має *Концептуальна основа (Framework)* складання та подання фінансових звітів. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Однак слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу МСФЗ. Через це у разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСБО. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСБО з їхньою Концептуальною основою.

З метою оперативного реагування на проблеми практичного застосування стандартів РМСБО видає тлумачення відповідних положень діючих стандартів та Концептуальної основи.

В широкому сенсі цього терміну **Міжнародні стандарти фінансової звітності** — це стандарти та інтерпретації, прийняті РМСБО. Вони включають:

- ✓ Міжнародні стандарти фінансової звітності (*IFRS*);
- ✓ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (*IAS*);
- ✓ Інтерпретації, розроблені Комітетом з Міжнародних стандартів фінансової звітності (*IFRIC*) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (*SIC*).

Склад МСФЗ станом на 1.08.2004 року наведено у *табл. 1.1*.

Таблиця 1.1. Міжнародні стандарти фінансової звітності
(станом на 1 серпня 2004 р.)

№ пор.	Назва	Дата набрання чинності	
		Первісно	Після останнього перегляду
1	2	3	4
	Міжнародні стандарти фінансової звітності (<i>IFRS</i>)		
1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	01.01.2004	—
2	Платіж на основі акції	01.01.2005	—
3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005	—

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
4	Страхові контракти	01.01.2005	—
5	Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	01.01.2005	—
	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)		
1	Подання фінансових звітів	01.01.1975	01.01.2005
2	Запаси	01.01.1976	01.01.2005
3	Консолідовані фінансові звіти	01.01.1977	Замінено МСБО 27 і 28
4	Облік амортизації	01.01.1977	Вилучений у 1997 році. Замінено МСБО 16, 22 і 38
5	Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах	01.01.1977	Замінено МСБО 1
6	Облік наслідків зміни цін	01.01.1978	Замінено МСБО 15
7	Звіти про рух грошових коштів	01.01.1979	01.01.1994
8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.1979	01.01.2005
9	Витрати на дослідження та розробки	01.01.1980	Замінено МСБО 38
10	Події після дати балансу	01.01.1980	01.01.2005
11	Будівельні контракти	01.01.1980	01.01.1995
12	Податки на прибуток	01.01.1981	01.01.2001
13	Подання поточних активів та поточних зобов'язань	01.01.1981	Замінено МСБО 1 (нова редакція)
14	Звітність за сегментами	01.01.1983	01.07.1998
15	Інформація, що відображає вплив зміни цін	01.01.1983	Вилучено з 1.01.05
16	Основні засоби	01.01.1983	01.01.2005
17	Оренда	01.01.1984	01.01.2005
18	Дохід	01.01.1984	01.01.1995
19	Виплати працівникам	01.01.1985	01.01.2001
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.1984	01.01.1995
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.1985	01.01.2005
22	Об'єднання підприємств	01.01.1985	Замінено МСФЗ 3
23	Витрати на позики	01.01.1986	01.01.1995
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	01.01.1986	01.01.2005
25	Облік інвестицій	01.01.1987	Замінено МСБО 39 і 40
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	01.01.1988	01.01.1995
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.1990	01.01.2005
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.1990	01.01.2005

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.1990	01.01.1995
30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ	01.01.1991	01.01.2001
31	Частки у спільних підприємствах	01.01.1992	01.01.2005
32	Фінансові інструменти: розкриття та подання	01.01.1996	01.01.2005
33	Прибуток на акцію	01.01.1998	01.01.2005
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.1999	—
35	Діяльність, що припиняється	01.01.1999	Замінено МСФЗ 5
36	Зменшення корисності активів	01.01.1999	31.03.2004
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.1999	—
38	Нематеріальні активи	01.07.1999	31.03.2004
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001	—
40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001	01.01.2005
41	Сільське господарство	01.01.2003	—
	Інтерпретації Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)		
1	Зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення з експлуатації, відновлення довкілля та подібних зобов'язаннях	01.01.2005	—
	Інтерпретації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)		
1	Послідовність: різні формули собівартості запасів	01.01.1999	Замінено переглянутим МСБО 2
2	Послідовність: капіталізація витрат на позики	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 8
3	Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 28
5	Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 32
6	Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 19
7	Введення євро	01.06.1998	—
8	Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку	01.08.1998	Замінено МСФЗ 1
9	Об'єднання підприємств: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів	01.08.1998	Замінено МСФЗ 3
10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.1998	—
11	Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти	01.08.1998	Замінено переглянутим МСБО 21

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
12	Консолідація: підприємства спеціального призначення	01.07.1999	—
13	Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.1999	—
14	Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 16
15	Операційна оренда: заохочення	01.01.1999	—
16	Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 32
17	Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом	30.01.2000	Замінено переглянутим МСБО 32
18	Послідовність: альтернативні методи	01.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 1 і МСБО 8
19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів згідно з МСБО 21 і МСБО 29	01.01.2001	Замінено переглянутим МСБО 21
20	Облік методом участі в капіталі: визнання збитків	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 28
21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000	—
22	Об'єднання підприємств: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу	15.07.2000	Замінено МСФЗ 3
23	Основні засоби: витрати на значні огляди або капітальний ремонт	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 16
24	Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, що можуть бути перетворені на акції	01.12.2000	Замінено переглянутим МСБО 33
25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі підприємства або його акціонерів	15.07.2000	—
27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму оренди	21.12.2001	—
28	Об'єднання підприємств – дата обміну і справедлива вартість інструментів капіталу	31.12.2001	Замінено МСФЗ 3
29	Розкриття – послуги за угодами концесії	31.12.2001	—
30	Валюта звітності – переведення з валюти оцінки у валюту подання	01.01.2002	Замінено переглянутим МСБО 21
31	Дохід – бартерні операції, включаючи послуги з реклами	31.12.2001	—
32	Нематеріальні активи – витрати на веб-сайти	25.03.2002	—
33	Консолідація і метод участі в капіталі – потенційні права голосу і розподілення частки володіння	01.01.2002	Замінено переглянутим МСБО 27 і 28

Примітка. Тлумачення ПКТ-4 "Класифікація фінансових інструментів: право вибору емітента щодо погашення" вилучено, а ПКТ-26 "Основні засоби – результати побічної діяльності" не було прийнято.

МСФЗ стосуються фінансової звітності господарської одиниці (*Entity*), але для спрощення далі буде застосовуватись термін "підприємство".

Більша частина МСФЗ стосується підприємств усіх видів діяльності, в тому числі банків, страхових компаній та інших фінансових установ.

Проте з урахуванням специфіки діяльності фінансових установ додаткові вимоги до їхніх фінансових звітів викладено в МСБО 30 "Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ". Обмеження щодо застосування окремих МСФЗ наведено безпосередньо в тексті стандартів. Крім того, МСФЗ не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Поточна програма РМСБО передбачає розробку нових та перегляд існуючих стандартів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Перелік стандартів, що розробляються або переглядаються (станом на 1 серпня 2004 р.)

Назва	Стадія розроблення	Очікуваний термін введення в дію
Стандарти обліку для малих і середніх підприємств	Документ для обговорення випущено у другому кварталі 2003 р.	Не визначено
Зміни до МСБО 32 і МСБО 39	Проект випущено	Кінець 2005 року
Об'єднання бізнесу – фаза 2	Проект випущено у другому кварталі 2004 р.	1.01.2006 р.
Консолідація, включаючи підприємства соціального призначення	Проект буде випущено у четвертому кварталі 2004 р.	Не визначено
Питання конвергенції – МСФЗ і стандарти фінансового обліку США (US GAAP)	Проект випущено у другому кварталі 2004 р.	Після 2005 року
Розкриття ризиків, що виникають унаслідок іншого розкриття, пов'язаного з фінансовими інструментами	Проект випущено	Після 2005 року
Видобувна промисловість та оцінка природних ресурсів	Проект випущено	Кінець 2005 року
Страхові контракти – фаза 2	Проект буде випущено у 2005 р.	Після 2005 року
Визнання доходу, зобов'язань та капіталу і концепції	Проект буде випущено у четвертому кварталі 2004 р.	Після 2005 року
Звітність про всеохоплюючий прибуток (звітність про фінансові результати)	Буде випущено документ для обговорення	Після 2005 року

Міжнародні стандарти в державному секторі

Принципи та термінологія, що використовується в МСФЗ, орієнтовані передусім на комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні установи та неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСФЗ, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати

додаткові компоненти фінансових звітів. Так, неприбуткові організації досить часто замість назви "баланс" використовують назву "Звіт про активи, зобов'язання та залишок фондів", а замість назви "Звіт про прибутки та збитки" — "Звіт про доходи та витрати".

З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організацій Комітет державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів видав *Керівництво для фінансової звітності державного сектору (Guideline for Governmental Financial Reporting)*. У ньому передбачено чотири бази обліку в державному секторі:

- 1) касова (на основі грошових потоків);
- 2) модифікована касова;
- 3) нарахування;
- 4) модифіковане нарахування.

Дослідження Комітету державного сектору МФБ свідчать, що більша частина МСФЗ може бути застосована організаціями цього сектору, які ведуть облік на основі нарахування, а багато стандартів відповідають умовам обліку на основі модифікованого нарахування. Однак лише незначна частина МСФЗ може бути використана організаціями, облік діяльності яких ведеться на касовій (або модифікованій касовій) основі. Тому бюджетні та інші державні установи, звітність яких традиційно ґрунтується на касовому методі обліку, звичайно не застосовують МСФЗ.

Керівництво для фінансової звітності державного сектору є основою для розробки *Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS)*.

На сьогодні вже затверджено 20 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (*табл. 1.3*).

Таблиця 1.3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (станом на 1 серпня 2004 р.)

№ пор.	Назва	Дата введення в дію
1	2	3
1.	Подання фінансових звітів	1.07.2001
2.	Звіти про рух грошових коштів	1.07.2001
3.	Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в облікових політиках	1.07.2001
4.	Вплив змін валютних курсів	1.07.2001
5.	Витрати на позики	1.07.2001
6.	Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих підприємств	1.07.2001
7.	Облік інвестицій в асоційовані підприємства	1.07.2001
8.	Фінансова звітність про частки в спільних підприємствах	1.07.2001
9.	Дохід від операцій обміну	1.07.2002
10.	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	1.07.2002

Продовження табл. 1.3

1	2	3
11.	Будівельні контракти	1.07.2002
12.	Запаси	1.07.2002
13.	Оренда	1.01.2003
14.	Події після дати балансу	1.01.2003
15.	Фінансові інструменти: розкриття та подання	1.01.2003
16.	Інвестиційна нерухомість	1.07.2003
17.	Основні засоби	1.01.2003
18.	Звітність за сегментами	1.07.2003
19.	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	1.01.2004
20.	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	1.01.2004

Положення IPSAS у цілому аналогічні МСФЗ. Проте вони містять трохи ширший набір термінів, деякі з них дещо відрізняються від МСФЗ.

Приклад структури фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі наведено у дод. 4.

Отже, є два напрями гармонізації фінансового обліку та звітності (рис. 1.1).

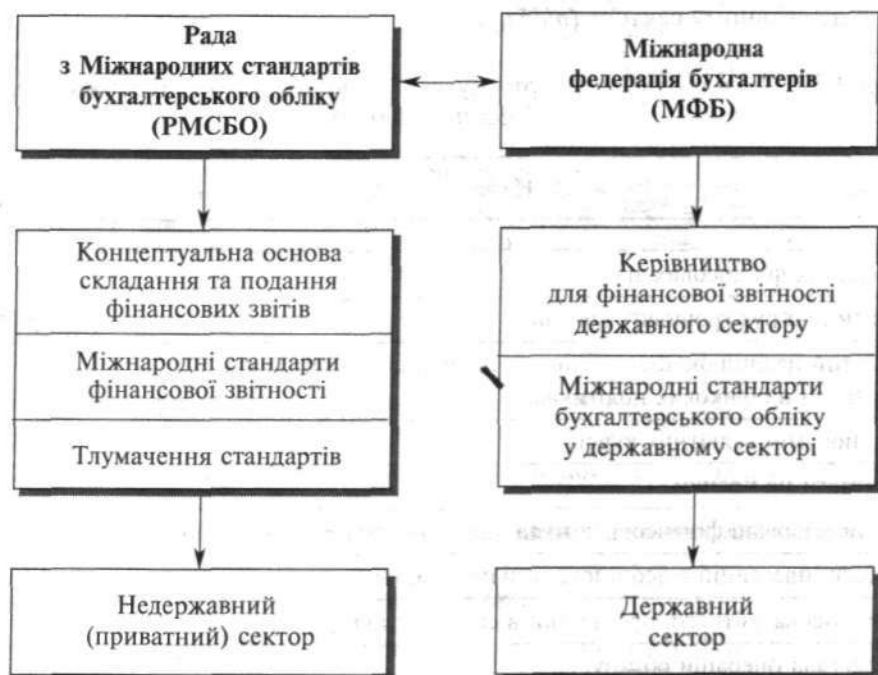


Рис. 1.1. Суб'єкти і об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку

1.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ РАДИ МСБО

Після реорганізації нова структура РМСБО має такий вигляд (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Організаційна структура РМСБО

РМСБО організована як незалежний орган, який має назву *Фундація Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee Foundation)*.

Цю фундацію зареєстровано 8 березня 2001 року у штаті Делавер (США) як неприбуткову корпорацію.

Діяльність РМСБО керують 19 довірених осіб з різних географічних регіонів, які мають різноманітну фахову підготовку. Первісний склад довірених осіб включає шість представників Північної Америки, сім — з Європи, чотири — з Азіатсько-Тихоокеанського регіону та по одному з Африки та Південної Америки.

В обов'язки довірених осіб входить:

- ✓ призначення членів РМСБО, членів Комітету з тлумачень МСФЗ і членів Дорадчої ради зі стандартів;
- ✓ щорічний перегляд стратегії РМСБО та її ефективності;
- ✓ щорічне затвердження бюджету РМСБО і визначення основи для фінансування;
- ✓ встановлення і перегляд операційних процедур РМСБО, Комітету з тлумачень МСФЗ і Дорадчої ради зі стандартів;
- ✓ схвалення змін до Конституції РМСБО.

Довірені особи приймають рішення простою більшістю голосів, крім змін до Конституції, які потребують 3/4 голосів.

РМСБО

Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку складається з 14 членів, дванадцять з яких є штатними, а два працюють в умовах неповного робочого дня.

РМСБО несе відповідність за:

- ✓ розроблення та видання Міжнародних стандартів фінансової звітності та їх проектів;
- ✓ схвалення тлумачень, розроблених Комітетом з тлумачень Міжнародних стандартів фінансової звітності.

До видання остаточного стандарту Рада має опублікувати Проект для публічних коментарів. Для значних проектів звичайно публікують Проект викладу принципів або інший документ для публічних коментарів.

Рада має повну свободу дій щодо технічного порядку денного. Вона може передавати детальні дослідження або іншу роботу національним органам, що встановлюють стандарти, або іншим організаціям.

Рада є відповідальною за встановлення операційних процедур для огляду коментарів щодо проектів та інших документів.

Рада звичайно створює керівні комітети або інші спеціальні дорадчі групи, які надають консультації щодо значних проектів, рішень стосовно порядку денного та робочих пріоритетів.

Рада також видає основи для висновків щодо МСФЗ та їх проектів.

Ключовою вимогою щодо кваліфікації членів Ради є технічна експертиза. Довірені особи також мають бути впевнені, що в діях членів Ради не будуть домінувати певні партійні або регіональні інтереси.

Для досягнення балансу перспективи та досвіду принаймні п'ять членів Ради повинні мати практичний досвід аудиторської діяльності, принаймні три члени — досвід складання фінансових звітів, принаймні три — як користувачі фінансової звітності, а хоча б один — викладацький досвід.

Сім з чотирнадцяти членів Ради безпосередньо відповідають за зв'язки з однією чи кількома національними організаціями, які розробляють та затверджують стандарти.

Першим головою РМСБО після її реструктуризації було призначено відомого британського фахівця сера Девіда Твіді (*David Tweedie*).

Публікація стандарту, проекту або остаточного варіанту інтерпретації вимагає схвалення з боку восьми (тобто простої більшості) членів Ради.

Дорадча рада зі стандартів

Дорадча рада зі стандартів (*Standards Advisory Council — SAC*) нині налічує приблизно 49 членів із 29 країн та п'яти міжнародних організацій. Вони працюють на безоплатній основі та є представниками професійних організацій бухгалтерів, ділових кіл, користувачів фінансової звітності, які обіймають керівні посади.

Звичайно Дорадча рада зі стандартів проводить відкриті засідання тричі на рік з метою:

- ✓ надання порад Раді МСБО щодо пріоритетів її роботи;
- ✓ інформування РМСБО про висновки щодо запропонованих стандартів для користувачів і укладачів фінансових звітів;
- ✓ надання інших порад Раді та довіреним особам.

Комітет з інтерпретацій Міжнародних стандартів фінансової звітності

Комітет з інтерпретацій Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) до 2002 року мав назву Постійний комітет з тлумачень (ПКТ).

До його складу входять 12 членів, призначені довіреними особами строком на три роки. Члени Комітету не отримують платню, але їх витрати відшкодовують.

Засідання Комітету є відкритими та звичайно проходять раз на місяць.

Засіданням Комітету керує голова без права голосу, яким звичайно є один із членів РМСБО, технічний директор або керівник технічного персоналу.

Обов'язками Комітету є:

- ✓ тлумачити застосування МСФЗ та надавати своєчасні керівництва тим, хто випускає фінансову звітність з питань, які безпосередньо не дописані в МСФЗ або МСБО;
- ✓ публікувати проекти інтерпретацій для публічних коментарів та розглядати отримані коментарі;
- ✓ звітувати Раді та отримувати схвалені Радою остаточні інтерпретації.

Схвалення проекту або остаточного варіанту інтерпретації вимагає, щоб не більше ніж три голоси членів Комітету були проти схвалення зазначених документів.

Штат РМСБО

Діяльність Ради забезпечує невеликий штат постійних працівників, які працюють в офісі РМСБО у Лондоні. До штату входять технічні та нетехнічні працівники, які підпорядковані відповідно технічному та комерційному директору.

1.3. СТАТУС МСФЗ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

У передмові до МСФЗ наголошується, що ні РМСБО, ні фахові організації бухгалтерів не мають повноважень вводити в дію міжнародні угоди або вимагати відповідності національного законодавства положенням Міжнародних стандартів.

Отже, МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні. Через це впровадження МСБО здійснюється передусім зусиллями членів РМСБО на місцях з метою переконання урядів та органів, які встановлюють стандарти та контролюють ринки цінних паперів, представників ділових кіл дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при складанні фінансових звітів.

Результатом цих зусиль є сприяння МСФЗ поліпшенню та гармонізації фінансової звітності у світі.

На сьогодні МСФЗ використовуються:

- ✓ як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- ✓ як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- ✓ фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;
- ✓ наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

- ✓ Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ;
- ✓ дедалі більшою кількістю підприємств.

Дослідження свідчать, що багато країн або безпосередньо застосовують МСФЗ, або їхні національні стандарти ґрунтуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності.

При цьому більшість положень національних стандартів розвинених країн (США, Великої Британії, Канади, Німеччини, Японії), що мають автономні стандарти, збігаються з МСФЗ.

МСФЗ є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи, СНД).

Міжнародні стандарти прийняті багатьма фондовими біржами, в тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконзькою, Цюрихською.

На деяких фондових біржах (Нью-Йоркській, Йоганнесбурзькій) дозволяється подання фінансової звітності згідно з МСБО, але вимагається також її узгодження з місцевими стандартами (*табл. 1.4*).

Таблиця 1.4. Перелік країн, фондові біржі яких дозволяють іноземним емітентам застосувати МСФЗ для подання фінансових звітів

1	2
Австралія	Австралійська фондова біржа
Австрія	Віденська фондова біржа. Звітність за МСФЗ і US GAAP приймається з 1998 р., а з 2000 р. вважається обов'язковою
Бангладеш	Читагонська фондова біржа. Усі зареєстровані компанії, включаючи резидентів, мають дотримуватися МСФЗ
Бельгія	Брюссельська фондова біржа. Компанії-резиденти зі значним обсягом закордонних операцій та іноземні компанії можуть використовувати МСФЗ для консолідованої фінансової звітності
Велика Британія	Лондонська фондова біржа
Гонконг	Гонконзька фондова біржа
Данія	Фондова біржа Копенгагена
Естонія	Талліннська фондова біржа
Європа	Європейська фондова біржа (EASDAQ)
Зімбабве	Зімбабвійська фондова біржа зобов'язує зареєстрованих резидентів і нерезидентів здавати звітність у двох форматах — МСФЗ та зімбабвійських стандартах. Дотримування МСФЗ водночас означає дотримування національних стандартів, оскільки Зімбабве прийняло всі МСФЗ, за невеликим винятком для гірничодобувних компаній
Італія	Римська фондова біржа. Компанії-резиденти також можуть використовувати МСФЗ для консолідованої фінансової звітності
Йорданія	Фінансовий ринок Аммана. Компанії-резиденти також можуть використовувати МСФЗ

Продовження табл. 1.4

1	2
Кайманові Острови	Фондова біржа Кайманових Островів
Кіпр	Кіпрська фондова біржа
Латвія	Ризька фондова біржа. Усі офіційні організації мають використовувати МСФЗ фінансової звітності
Люксембург	Фондова біржа Люксембурга
Македонія	Македонська фондова біржа. Компанії-резиденти мають приводити свою звітність у відповідність з МСФЗ
Малайзія	Фондова біржа Куала-Лумпура
Мальта	Мальтійська фондова біржа
Нідерланди	Амстердамська фондова біржа
Німеччина	Національна фондова біржа. Франкфуртська фондова біржа. Баварська фондова біржа. Компанії-резиденти також можуть використовувати МСФЗ для консолідованої фінансової звітності
Норвегія	Фондова біржа Осло
Пакистан	Фондова біржа Карачі та Фондова біржа Лагора. Компанії-резиденти мають приводити свою звітність у відповідність з МСФЗ
Південна Африка	Фондова біржа Йоганнесбурга
Польща	Варшавська фондова біржа
Сингапур	Фондова біржа Сингапура
Словаччина	Братиславська фондова біржа
Сполучені Штати Америки	Нью-Йоркська фондова біржа. Американська фондова біржа. Аризонська фондова біржа. Бостонська фондова біржа. Чиказька фондова біржа. Тихоокеанська фондова біржа. Філадельфійська фондова біржа. Комісія з цінних паперів і бірж вимагає надавати узгодження звіту про прибутки і збитки та балансу (складеними за МСФЗ) зі стандартами США (US GAAP)
Таїланд	Фондова біржа Таїланду
Туреччина	Стамбульська фондова біржа
Угорщина	Будапештська фондова біржа
Україна	Українська фондова біржа
Фінляндія	Гельсінська фондова біржа
Франція	Паризька фондова біржа. Компанії-резиденти також можуть використовувати МСФЗ для консолідованої фінансової звітності

Продовження табл. 1.4

1	2
Хорватія	Загребська фондова біржа
Швейцарія	Швейцарська фондова біржа
Швеція	Стокгольмська фондова біржа
Шрі Ланка	Коломбійська фондова біржа
Японія	Токійська фондова біржа

Водночас фондові біржі в багатьох країнах ще не дозволяють застосовувати МСФЗ місцевим компаніям-емітентам (дод. 2).

Проте ситуація поступово змінюється в результаті зростання підтримки МСФЗ з боку впливових міжнародних організацій.

Зокрема, в 2000 р. Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід до 2005 р. всіх європейських компаній, чиї цінні папери обертаються на біржах, до складання та подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами.

Зокрема, з цією метою регламентом (ЄС) №1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 року визначено, що, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їх цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави—члена ЄС.

Виходячи з цього, було прийнято регламент Комісії (ЄС) №1725/2003 від 29 вересня 2003 року, яким ухвалено усі МСФЗ та їх тлумачення станом на 14 вересня 2002 року, за виключенням МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”, МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

Це означає, що принаймні 7 000 найбільших європейських компаній будуть застосовувати МСФЗ.

Згідно з регламентом (ЄС) №1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 року держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ також щодо:

- 1) річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку;
- 2) консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки.

На сьогодні Фінляндія, Німеччина, Ірландія, Польща, Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Ісландія, Люксембург дозволяють застосовувати МСФЗ для річних звітів лістингових компаній, а Греція, Італія, Чехія, Естонія, Литва, Словачія і Словенія вимагають це.

Поряд з тим, Данія, Фінляндія, Німеччина, Греція, Італія, Ірландія, Естонія, Словенія дозволяють застосування МСФЗ іншими (нелістинговими) компаніями.

В 1999 р. *Міжнародна організація комісій по цінним паперам (International Organization of Security Commission — IOSCO)* рекомендувала МСБО для застосування в цілях лістингу на біржах, що також сприяло суттєвому укріпленню авторитету КМСБО і появою нових пріоритетів в його діяльності.

Базельський комітет банківського нагляду, який, на прохання міністрів фінансів Великої сімки і керуючих центральними банками, переглянув Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, повідомив про свою підтримку стандартів та гармонізації системи бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Усе це свідчить про наявність тенденції, яка полягає в тому, що МСФЗ стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках.

У зв'язку із цим зростає кількість компаній, насамперед транснаціональних, які застосовують МСФЗ (дод. 3).

Практика свідчить, що прийняття і використання МСФЗ забезпечує:

- ✓ зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- ✓ зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- ✓ поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- ✓ однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Концептуальній основі МСБО та МСБО 1 “Подання фінансових звітів”. Концептуальна основа МСФЗ містить:

- ✓ мету фінансових звітів;
- ✓ якісні характеристики інформації, наведеної у фінансових звітах;
- ✓ визначення та порядок визнання елементів фінансових звітів;
- ✓ концепції збереження капіталу.

Первісно МСБО 1 мав назву “Розкриття облікових політик”. У 1997 р. МСБО 1 було переглянуто, він набрав чинності з 1 липня 1998 р. та замінив три стандарти, що до цього визначали склад, структуру фінансової звітності та вимоги до розкриття інформації в них (МСБО 1 “Розкриття облікової політики”, МСБО 5 “Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах”, МСБО 13 “Подання поточних активів і поточних зобов’язань”).

Востаннє МСБО 1 було переглянуто в грудні 2003 року. Новий МСБО 1 замінив переглянутий 1997 р. та вступає в силу для річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2005 року.

Метою МСБО 1 є надання основи для подання фінансових звітів загального призначення, що забезпечує можливість зіставності фінансової звітності підприємства з попередніми періодами та з фінансовими звітами інших підприємств.

Для досягнення цієї мети стандарт встановлює загальні вимоги до подання фінансових звітів, надає керівництво щодо їх структури та мінімальні вимоги до їх змісту.

МСБО 1 слід застосовувати до усіх фінансових звітів загального призначення, складених та поданих згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

2.1. ПРИЗНАЧЕННЯ ТА СКЛАД ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Фінансові звіти загального призначення (*General Purpose Financial Statements*) — це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

До **користувачів фінансових звітів** (*Users of Financial Statements*) належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість.

Інформаційні потреби різних груп користувачів наведено в **табл. 2.1**.

Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, задовольняє інформаційні потреби, що є загальними для всіх користувачів. Такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття рішень.

Таблиця 2.1. Користувачі фінансової звітності та їхні інформаційні потреби

Користувачі	Інформаційні потреби
1. Інвестори	Здатність підприємства сплачувати дивіденди. Прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій
2. Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення
3. Банки	Своєчасність повернення позики та отримання відсотків
4. Постачальники та інші кредитори	Своєчасність оплати рахунків
5. Клієнти (замовники)	Можливість отримання необхідних товарів і послуг
6. Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків. Визначення національного доходу і розподіл ресурсів
7. Громадськість	Вплив діяльності підприємства на благополуччя суспільства (зайнятість, екологію тощо)

Через це окремі групи користувачів можуть встановлювати інші або додаткові вимоги до інформації. Наприклад, уряд країни може встановити додаткові звіти для визначення і контролю податків. Своєю чергою, керівництво підприємства визначає склад і зміст внутрішньої звітності, необхідної для планування, контролю і прийняття рішень.

Водночас будь-які додаткові вимоги не повинні впливати на фінансові звіти, що складаються для інших користувачів.

Такий підхід означає, що жодна група користувачів не повинна мати пріоритету щодо змісту фінансової звітності загального призначення.

Виходячи з цього, *“метою фінансових звітів загального призначення є надання інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень”*.

Склад та елементи фінансової звітності

Згідно з МСБО 1, фінансова звітність підприємства містить:

- ✓ баланс;
- ✓ Звіт про прибутки та збитки;
- ✓ Звіт про зміни у власному капіталі;
- ✓ Звіт про рух грошових коштів;
- ✓ виклад облікової політики та пояснювальні примітки.

Призначення компонентів фінансової звітності показано в *табл. 2.2*.

Компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображують відповідні аспекти господарської діяльності підприємства.

Жодний звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати у комплексі.

Сукупність однорідної інформації, що відображується у фінансових звітах, називають елементами їх.

Таблиця 2.2. Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компонент звітності	Призначення
Баланс	Інформація про фінансове становище підприємства на певну дату
Звіт про прибутки та збитки	Інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період
Звіт про зміни у власному капіталі	Інформація про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	Інформація про надходження і вибуття грошових коштів унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду
Виклад облікової політики та пояснювальні примітки	Повне розкриття інформації про діяльність підприємства та обрані ним методи обліку

Основними елементами фінансових звітів є такі:

- ✓ активи;
- ✓ зобов'язання;
- ✓ власний капітал;
- ✓ доходи, витрати, прибутки і збитки;
- ✓ рух грошових коштів.

Ці елементи, своєю чергою, поділяються на окремі статті, які можуть об'єднуватися в однорідні групи, виходячи з певної класифікації.

Визнання елементів фінансових звітів

Визнання (Recognition) — це процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті.

Отже, визнання передбачає словесний опис статті та визначення грошової суми, в якій елементи звітності мають бути відображені в балансі або Звіті про прибутки та збитки.

Стаття визнається елементом фінансового звіту, якщо відповідає таким двом критеріям:

- 1) існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних з нею;
- 2) оцінка (вартість або собівартість) статті може бути достовірно визначена.

Докладніше процес визнання елементів Балансу і Звіту про прибутки та збитки буде досліджено при розгляді цих фінансових звітів (див. розділи 3 і 4).

2.2. ВИМОГИ ДО ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

Фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати діяльності та потоки грошових коштів підприємства.

Правдиве подання вимагає правильного відображення результатів операцій, інших подій та обставин у відповідності з визначеннями та критеріями визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведеними у Концептуальній основі МСФЗ.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності з додатковим розкриттям, коли це необхідно, передбачає досягнення правдивого подання фінансових звітів.

Правдиве подання також вимагає від підприємства:

- ✓ обирати та застосовувати облікову політику згідно з МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- ✓ подавати інформацію у спосіб, що забезпечує доречну, достовірну, зіставну і зрозумілу інформацію;
- ✓ надавати додаткові розкриття, коли дотримання конкретних вимог МСФЗ недостатньо для здатності користувачів розуміти вплив операцій (інших подій та обставин) на фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Умови правдивого подання інформації згідно з МСФЗ наведено на *рис. 2.1*.



Рис. 2.1. Складові правдивого подання інформації у фінансових звітах

Облікова політика

Згідно з визначенням, наведеним у МСБО 8, “*облікові політики (Accounting Policies)* — це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансових звітів”.

Якщо стандарт або інтерпретація конкретно застосовуються до операції, іншої події або обставини, облікова політика (або політики) щодо цієї статті визначається застосуванням відповідного стандарту або інтерпретації.

МСБО 1 зазначає, що облікову політику можна не застосовувати, якщо вплив її застосування є несуттєвим. Але не дозволяється робити несуттєві відхилення від

Міжнародних стандартів фінансової звітності для досягнення певного подання фінансового становища, фінансових результатів і руху грошових коштів підприємства.

При застосуванні облікової політики доцільно використовувати Керівництва із запровадження відповідного стандарту або інтерпретації, видані Радою МСБО.

При відсутності стандарту або інтерпретації, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або обставини, керівництву підприємства слід використовувати власне судження, розробку та застосування облікової політики, результатом якої щодо інформації є:

- а) доречність для потреб користувачів щодо прийняття економічних рішень;
- б) достовірність у фінансових звітах:
 - ✓ правдиве подання фінансового становища, фінансових результатів і руху грошових коштів підприємства;
 - ✓ відображення економічної сутності операцій, інших подій та умов, а не лише їх юридичної форми;
 - ✓ нейтральність;
 - ✓ обачність (розсудливість);
 - ✓ повнота у всіх суттєвих аспектах.

Роблячи судження, керівництво має розглядати можливість використання наступних джерел та посилається на них в послідовності, в якій вони наведені далі:

- а) вимоги та керівництва наведені в стандартах та інтерпретаціях, які стосуються або пов'язані з подібними та пов'язаними питаннями;
- б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу і витрат, наведені в Концептуальній основі МСФЗ.

З метою судження керівництво може також розглядати недавні рішення інших органів, що встановлюють стандарти, які використовують аналогічну концептуальну основу для розробки стандартів бухгалтерського обліку, іншу літературу з питань обліку та прийняту галузеву практику тою мірою, якою це не суперечить зазначеним вище джерелам.

Підприємство має обирати та застосовувати облікові політики послідовно для подібних операцій, якщо стандарт або тлумачення конкретно не вимагає або не дозволяє визначати категорії статей, для яких різні облікові політики можуть бути прийнятними. Якщо стандарт вимагає або дозволяє визначати такі категорії статей, слід обрати найприйнятнішу облікову політику та застосовувати її послідовно до кожної категорії.

Приклади послідовного застосування альтернативних облікових політик наведено в *табл. 2.3* і *2.4*.

Якісні характеристики фінансових звітів

Необхідною умовою правдивого відображення діяльності підприємства є подання інформації у спосіб, який забезпечує якісні характеристики фінансових звітів.

Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, наведеної у фінансових звітах. Концептуальна основа МСФЗ містить чотири основні якісні характеристики фінансової інформації: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність.

Зрозумілість (Understandability) — це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак з цього не випливає, що користувачі

Таблиця 2.3. Приклади послідовного застосування альтернативних облікових політик до всіх статей

Стандарт	Тема	Опис варіанта
МСБО 23	Витрати на позики	а) Витрати на позики слід визнавати як витрати в тому періоді, в якому їх було понесено або б) витрати на позики слід визнавати як витрати в тому періоді, в якому їх було понесено, за винятком суми, яка капіталізується таким чином: витрати на позики, які безпосередньо відносять до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, слід капіталізувати як частину собівартості цього активу
МСБО 8	Відображення інвестицій в дочірні, спільні та асоційовані підприємства	В окремих фінансових звітах інвестора обліковувати такі інвестиції слід за собівартістю або згідно з МСБО 39
МСБО 31	Наведення у звітності частки участі контролюючого учасника в капіталі спільно контрольованого підприємства	Контролюючому учасникові слід наводити в консолідованих фінансових звітах свою частку участі в капіталі спільно контрольованого підприємства, застосовуючи: а) метод пропорційної консолідації або б) метод участі в капіталі
МСБО 40	Балансова вартість інвестиційної нерухомості	Підприємству, яке утримує інвестиційну нерухомість, слід: а) відображати її за справедливою вартістю або б) відображати її за собівартістю, згідно з вимогами МСБО 16 "Основні засоби"

Таблиця 2.4. Приклад послідовного застосування облікових політик до категорій статей

Стандарт	Тема	Опис варіанта
МСБО 2	Формули собівартості запасів	Собівартість запасів, за винятком тих, які звичайно не обмінюються на інші або не виробляються, а призначені для конкретних проектів, слід визначати за: а) формулою "перше надходження — перший видаток" (ФІФО) або б) формулою середньозваженої собівартості

зможуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим інформація про складні поняття, що є корисною для прийняття економічних рішень, не повинна виключатися зі звітності через складність розуміння її окремими користувачами.

Отже, інформація, яка подається у фінансових звітах, має бути розрахована на її розуміння та однозначне тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Доречність (Relevance) характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі. Іншими словами, інформація вважається доречною, якщо вона здатна вплинути на прийняття рішень користувачами та допомогти їм оцінити минулі, поточні та майбутні події.

Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування.

Суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильний розрахунок можуть вплинути на рішення користувачів. Своєю чергою, включення у звіт несуттєвої інформації може погіршити її зрозумілість. Через це окремі вимоги МСБО щодо розкриття інформації можна не виконувати, якщо вони є несуттєвими.

Своєчасність. Надійніша інформація втрачає сенс, якщо вона надана користувачам із запізненням. Тому фінансові звіти мають бути надані користувачам у строки, що забезпечують їхнє ефективне використання. Виходячи з цього, згідно з МСБО 1 підприємство повинно бути здатним надавати свої фінансові звіти протягом 6 міс. після дати балансу, а конкретніші строки визначаються законодавством.

Можливість використання для прогнозування. Інформація, наведена у фінансових звітах, повинна не тільки відображувати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутніх прибутків, дивідендів та інших виплат.

Достовірність (Reliability) інформації означає, що вона не містить помилок та упереджених суджень. Вона визначається повнотою, нейтральністю, обачністю, превалюванням сутності над формою, правдивим відображенням фінансового становища і результатів діяльності.

Повнота означає повне висвітлення діяльності підприємства, тобто фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та можливі наслідки операцій та подій, яка здатна вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Нейтральність передбачає, що інформація має бути об'єктивною. Інформація не є нейтральною, якщо з допомогою методів оцінки або форми подання її можна вплинути на прийняття рішень.

Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). У зв'язку з цим при оцінці наведеної у звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображувати в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання свідчення про ймовірність виникнення їх, а активи та доходи — лише тоді, коли їх реально отримано або зароблено. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховувати із загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли з'явилися сумніви щодо можливості її погашення.

Проте обачність не означає створення прихованих або надмірних резервів, навмисне заниження оцінки активів та доходів чи завищення зобов'язань або витрат.

Превалювання сутності над формою (*Substance Over Form*) означає, що операції та події мають обліковуватись і подаватись у звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичної трактовки подій та операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їхньої юридичної (або встановленої) форми. Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає перехід права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховують на баланс орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу.

І навпаки, звичайно реалізація продукції означає перехід права власності до іншої сторони. Однак якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигід, втілених у проданому активі, відображення цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності.

Забезпечення якісних характеристик фінансової звітності може потребувати значних витрат. Тому слід враховувати співвідношення витрат і вигід, пов'язаних з розкриттям інформації у фінансових звітах.

Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання. Оцінка вигід та витрат значною мірою робиться на основі міркувань. При цьому витрати не обов'язково несуть ті, хто отримує вигоди. Вигоди можуть отримувати не тільки користувачі, для яких готується інформація, наприклад надання подальшої інформації кредиторам може знизити витрати підприємства на позику. Тому на практиці важко використовувати тест вигоди-витрати у будь-якому конкретному випадку. Однак при розробці стандартів та складанні фінансових звітів слід усвідомлювати це обмеження.

Виходячи з цього, важливо забезпечити збалансованість усіх якісних характеристик для забезпечення мети фінансових звітів. Це досягається шляхом судження з урахуванням важливості якісних характеристик у конкретних випадках.

Правдиве відображення фінансового становища і результатів діяльності. Для правдивого відображення фінансового становища і результатів діяльності підприємства при складанні фінансових звітів слід дотримуватися:

- ✓ основи безперервності діяльності;
- ✓ основи нарахування;
- ✓ окремого подання активів і зобов'язань, доходів і витрат;
- ✓ окремого подання та об'єднання статей, виходячи з їхньої суттєвості;
- ✓ послідовності подання інформації;
- ✓ зіставності інформації.

Припущення безперервності діяльності

Фінансова звітність має бути підготовлена на основі безперервності діяльності.

Безперервність діяльності (*Going Concern*) означає, що керівництво не має наміру ліквідувати підприємство або припинити операції або не існує реальної альтернативи, крім як зробити це.

Таке припущення є важливим, оскільки в разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається, виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Тому при підготовці фінансової звітності керівництву слід здійснювати оцінку здатності підприємства продовжувати свою діяльність.

Оцінюючи доречність припущення щодо безперервної діяльності підприємства, його керівництву слід зібрати всю наявну інформацію про майбутнє, принаймні (але не обмежуючись) щодо дванадцяти місяців з дати балансу. Ступінь огляду залежить від конкретної ситуації. Зокрема, якщо підприємство має репутацію прибуткового та доступ до фінансових ресурсів, висновок щодо безперервності діяльності може бути зроблено без детального аналізу.

В інших випадках керівництву необхідно розглянути широкий діапазон факторів, пов'язаних з поточною та очікуваною прибутковістю, графіком погашення боргу та потенціальні джерела заміни фінансування до того, як воно може задовольнити себе настільки, що основа безперервності діяльності є доречною.

Якщо після проведеного аналізу в керівництва є значна невпевненість, що ґрунтується на інформації про події та умови, які можуть вплинути на здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, це слід викласти у примітках до фінансових звітів, зазначивши причини.

У разі якщо фінансові звіти складено не на основі припущення безперервності діяльності, про це також слід повідомити у примітках з описом причин, з яких підприємство не вважається безперервно діючим, і основи оцінки, яку було застосовано для складання фінансових звітів.

Облік на основі нарахування

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство готувало фінансові звіти, крім Звіту про рух грошових коштів, з використанням обліку на основі нарахування.

Облік на основі нарахування (*Accrual of Accounting*) означає, що операції та інші події слід відображувати в облікових реєстрах та наводити у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться, а не обов'язково тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.

При застосуванні основи нарахування статті визнаються як активи, зобов'язання, капітал, дохід або витрати, тобто елементами фінансової звітності, якщо вони задовольняють визначення та критерії визнання усіх елементів, наведених у Концептуальній основі МСФЗ.

Окреме подання активів і зобов'язань, доходів і витрат. МСБО 1 наголошує, що активи та зобов'язання, доходи та витрати не слід згортати, крім випадків, коли це вимагається або дозволяється стандартом або інтерпретацією.

Це означає, що лише в окремих випадках (передбачених МСБО) можна наводити в активі балансу суму активів за вирахуванням суми відповідних зобов'язань або, навпаки, показувати в пасиві балансу суму зобов'язань за вирахуванням суми відповідних активів. Зокрема, не можна звичайно згортати (взаємозароховувати) дебіторську і кредиторську заборгованість. Тим часом, наприклад, МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання" вимагає згортати фінансовий актив і фінансове зобов'язання та наводити чисту суму в балансі, якщо підприємство:

- ✓ має на це право, яке забезпечене юридично (законодавчо або в інший спосіб);
- ✓ має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі, або реалізувати актив з одночасним погашенням зобов'язання.

Відповідно дозволяється згортати дохід і витрати лише в обмежених випадках, зокрема коли:

- ✓ дохід і витрати не пов'язані з пропозиціями, що генерують дохід від основної діяльності;
- ✓ прибутки та збитки виникають від групи подібних операцій (див. розділ 4).

Окреме подання та об'єднання статей, виходячи з їхньої суттєвості. Фінансові звіти є результатом обробки значної кількості операцій або інших подій, які об'єднують в класи відповідно до їхнього характеру або функції. Заключним етапом процесу узагальнення та класифікації подання стислих та класифікованих даних у вигляді статей фінансових звітів або у примітках до них.

Оскільки МСФЗ жорстко не визначають формати фінансових звітів, єдиним критерієм щодо подання суми окремою статтею або об'єднання її з іншими сумами є суттєвість. Згідно з МСБО 1, кожний суттєвий клас подібних об'єктів слід наводити у фінансових звітах окремо, несуттєві статті окремо не виділяють, а об'єднують із статтями, подібними за характером або функціями.

Суттєвість статті визначається її розміром і характером об'єктів, які розглядають разом. Через це, наприклад, окремі однакові за характером активи (будівлі, машини, устаткування) часто об'єднують в одну статтю "Основні засоби", навіть якщо величина кожного виду цих активів є суттєвою. Водночас статті, які мають суттєвий розмір і відрізняються характером або функціями, слід подавати окремо. При цьому треба мати на увазі, що стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансових звітах, може, однак, бути достатньо суттєвою для окремого подання її в примітках. Наприклад, вартість будівель, машин і устаткування, які об'єднано в балансі в статтю "Основні засоби", слід подавати в примітках до балансу окремими статтями. Загальний підхід до вирішення питання щодо об'єднання або окремого подання статей наведено на *рис. 2.2*.

Послідовність подання інформації. МСБО 1 вимагає, щоб підхід до подання та класифікації статей у фінансових звітах зберігався



Рис. 2.2. Аналіз ступеня узагальнення інформації у фінансовій звітності

від одного періоду до іншого. Винятки з цього правила дозволяються у двох випадках:

- 1) виходячи з суттєвої зміни в характері діяльності підприємства або огляду фінансових звітів, є очевидним, що інше подання або класифікація призведуть до більш відповідного задоволення критерія вибору та застосування облікових політик, наведеного в МСБО 8;
- 2) зміна подання або вимагається стандартом чи інтерпретацією.

У разі коли були будь-які зміни у поданні інформації, підприємство має зробити відповідну перекласифікацію своєї зіставної інформації.

Зіставність (Comparability) характеризує можливість користувачів звітності порівнювати:

- ✓ фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- ✓ фінансові звіти різних підприємств.

Таке порівняння дає можливість оцінити динаміку розвитку підприємства та його позицію на ринку.

Передумовами зіставності є розкриття інформації про облікову політику підприємства, наведення відповідної інформації за попередні періоди та послідовність застосування обраних методів обліку.

Тому МСБО 1 вимагає розкриття зіставної інформації за попередній період, щодо усіх сум, наведених у фінансовій звітності, окрім випадків, коли стандарт або інтерпретація дозволяють або вимагають іншого. Зіставна інформація має також вимагати історичну та описову інформацію, яка є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду.

Наприклад, у примітках до фінансових звітів за 2003 р. підприємство навело інформацію про позов, що надійшов до арбітражного суду, згідно з яким підприємство є відповідачем. Оскільки на кінець 2003 р. ще не було відомо наслідків цього позову, у примітках до звіту за 2004 р. підприємству доцільно повідомити про хід розгляду цього позову та можливі наслідки рішення суду, спираючись на наявну інформацію та попередні оцінки фахівців.

Якщо подання або класифікація статей у фінансових звітах змінилися, відповідні суми за попередній період треба перекласифікувати для забезпечення зіставності їх зі звітним періодом, окрім випадку коли така перекласифікація є неможливою. У разі перекласифікації зіставної інформації підприємство має розкривати:

- ✓ характер перекласифікації;
- ✓ суму кожної статті або класу статей, які було перекласифіковано;
- ✓ причину перекласифікації.

Коли перекласифікувати зіставну інформацію неможливо, підприємству слід розкривати:

- ✓ причину неможливості перекласифікації;
- ✓ характер коригувань, які було б зроблено в разі перекласифікації відповідних сум.

Коригування, необхідне для забезпечення зіставної інформації внаслідок змін облікової політики або виправлення помилки, розглядається в МСБО 8 (див. розділ 6).

Відступ від вимог МСФЗ

У дуже рідкісних випадках, коли керівництво зробило висновок, що дотримання вимог стандарту або інтерпретації буде настільки оманливим, що призведе до протиріччя з метою фінансових звітів, наведеного у Концептуальній основі МСФЗ, підприємству слід відступати від зазначеної вимоги, якщо доречна регуляторна основа вимагає або не забороняє такий відступ.

Якщо підприємство відступає від вимоги стандарту або інтерпретації, йому слід розкривати:

- 1) той факт, що за висновком керівництва фінансові звіти правдиво відображують фінансове становище, результати фінансової діяльності та потоки грошових коштів підприємства;
- 2) те, що за всіма суттєвими аспектами вони узгоджуються з відповідними стандартами та інтерпретаціями, за винятком відступу від певних вимог для забезпечення правдивого подання;
- 3) назву стандарту або інтерпретації, від яких відхилилося підприємство, характер відступу, зокрема підхід, який вимагався б цим стандартом або інтерпретацією, причини, з яких такий підхід був би оманливим за обставин, які протирічать меті фінансових звітів, наведених у Концептуальній основі МСФЗ, та застосований підхід;
- 4) фінансовий вплив (за кожний наведений період) відступу на кожну статтю фінансових звітів, відображену відповідно до вимоги.

Коли підприємство відступило від вимоги стандарту або інтерпретації у попередньому періоді та цей відступ вплинув на суми, визнані у фінансових звітах за поточний період, слід робити розкриття, зазначені вище у п. 3 і 4.

У випадку коли керівництво дійшло висновку щодо необхідності відступу від вимоги певного стандарту або інтерпретації, але доречна регуляторна основа забороняє такий відступ, підприємство має у максимально можливих межах зменшити сприйняття оманливих аспектів відповідності шляхом розкриття:

- ✓ назви стандарту або інтерпретації, характеру вимоги та причини, з якої керівництво зробило висновок, що дотримання вимоги є настільки оманливим в цих обставинах, що протирічить меті фінансових звітів, зазначеній у Концептуальній основі МСФЗ;

та

- ✓ коригування (у кожному наведеному періоді) кожної статті фінансових звітів, яке, за висновком керівництва, є необхідним для досягнення правдивого подання.

2.3. ПОРЯДОК ПОДАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

МСБО 1 "Подання фінансових звітів" застосовують при поданні фінансових звітів загального призначення підприємств усіх типів та поширюють на фінансові звіти окремого підприємства і консолідовані фінансові звіти.

Фінансові звіти можуть подаватися окремо або разом з іншою інформацією, наприклад проспектом емісії або у складі річного звіту (табл. 2.5).

Таблиця 2.5. Типова структура річного звіту корпорації

КЛЮЧОВІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ	
ЗВІТ ГОЛОВИ РАДИ ДИРЕКТОРІВ	
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	<ul style="list-style-type: none"> • Баланс • Звіт про прибутки та збитки • Звіт про акціонерний капітал • Звіт про рух грошових коштів • Примітки до фінансових звітів
ЗВІТ КЕРІВНИЦТВА	
ЗВІТ АУДИТОРІВ	

Часто підприємства подають окремо від фінансових звітів фінансовий огляд, підготовлений керівництвом, який містить:

- ✓ основні фактори, які визначають результати діяльності підприємства;
- ✓ джерела фінансування підприємства, його політику щодо позикового капіталу та управління ризиками;
- ✓ ресурси, вартість яких не відображено в балансі згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Крім того, в міжнародній практиці багато підприємств включають до складу річного звіту екологічний звіт, звіт про додану вартість та інші додаткові звіти.

Водночас слід пам'ятати, що Міжнародні стандарти фінансової звітності стосуються лише фінансових звітів і не застосовуються до іншої інформації, яка включена разом з ними до річного звіту або іншого документа. У зв'язку з цим користувачі повинні мати можливість відрізнити фінансові звіти від іншої інформації, наданої в комплекті з ними.

Згідно з МСБО 1, кожний компонент фінансових звітів слід чітко ідентифікувати, навівши заголовки сторінок та скорочені назви колонок на кожній сторінці фінансових звітів або в інший спосіб, якщо він забезпечує краще подання та правильне розуміння такої інформації.

Крім того, для належного розуміння інформації, наведеної у фінансових звітах, слід чітко визначити та повторювати в разі необхідності:

- ✓ назву або інший спосіб ідентифікації (код тощо) підприємства, що надає звіт;
- ✓ масштаби, які охоплюються звітами (окреме підприємство або група їх);
- ✓ дату балансу, а для інших фінансових звітів — період, який вони охоплюють;
- ✓ валюту подання та рівень точності (наприклад, у тисячах або мільйонах одиниць валюти звітності), використаний при поданні фінансових звітів.

Звітний період

Відповідно до МСБО 1, фінансові звіти слід подавати принаймні щороку. Цей стандарт не розглядає поточну фінансову звітність, яка подається за місяць, квартал або інший період у межах звітного року. Порядок подання такої звітності визначає МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність". МСБО 1 не вимагає, щоб звітний рік збігався з календарним, а також дозволяє практику складання звітності за

52 тижні. Це зумовлено тим, що в багатьох країнах звітний рік розпочинається з місяця або кварталу створення підприємства. Наприклад, якщо підприємство було зареєстровано у липні, його фінансовим роком є рік, що завершується 31 червня наступного року.

Такий підхід є зручним для аудиторів та інших контролюючих органів, оскільки дає можливість рівномірно розподілити навантаження їх протягом календарного року.

Баланс звичайно датують останнім днем звітного року (рис. 2.3). Якщо у виняткових випадках (ліквідація, реорганізація тощо) дату балансу змінюють і річні фінансові звіти подають за період, довший або коротший за один рік, підприємству слід:

- ✓ пояснити причину, з якої використовується період, інший ніж один рік;
- ✓ зазначити, що суми, наведені у Звіті про прибутки та збитки, Звіті про зміни у власному капіталі, Звіті про рух грошових коштів, не є заставними.



Рис. 2.3. Дати балансу і звітний період

БАЛАНС ТА ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ

3.1. ЕЛЕМЕНТИ БАЛАНСУ, ЇХ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

Баланс відображає фінансове становище підприємства на певну дату, тому його іноді називають звітом про фінансове становище підприємства.

Основними елементами балансу є активи, зобов'язання та капітал власників (власний капітал). Складання та інтерпретація балансу потребують чіткого визначення і належного відображення цих елементів.

Активи

Згідно з МСФЗ, *актив (Asset)* — це ресурс, який контролюється підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигід у майбутньому.

Отже, об'єкт бухгалтерського обліку визнається активом, якщо він відповідає трьом умовам:

1. Підприємство отримало його внаслідок минулих операцій або подій (придбання, будівництва тощо), оскільки намір підприємства придбати, наприклад запаси, не означає появи активів.
2. Отримані ресурси втілюють майбутні економічні вигоди.

Майбутня економічна вигода (Future Economic Benefit) — це потенціальна здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства грошових коштів або їх еквівалентів.

Так, реалізація товарів пов'язана з надходженням грошових коштів, а використання продуктивнішого устаткування знижує собівартість продукції, що забезпечує економію грошових коштів (тобто непрямо сприяє зростанню їх).

Щодо грошових коштів, то вони безпосередньо вигідні підприємству, оскільки забезпечують оборотність усіх інших ресурсів підприємства.

3. Ресурси контролюються підприємством. Такий контроль впливає з права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансового лізингу), що дає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує отримати від цього активу.

Слід зазначити, що в деяких випадках ресурс може відповідати визначенню активу навіть за відсутності юридичного контролю. Наприклад, зберігаючи в таємниці своє ноу-хау, підприємство може контролювати вигоди, які очікує одержати від нього.

Актив відображують (визнають) у балансі, якщо є ймовірність отримати у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, і оцінка

активу може бути достовірно визначена. Отже, для визнання активу в балансі слід зробити відповідне тестування (рис. 3.1).

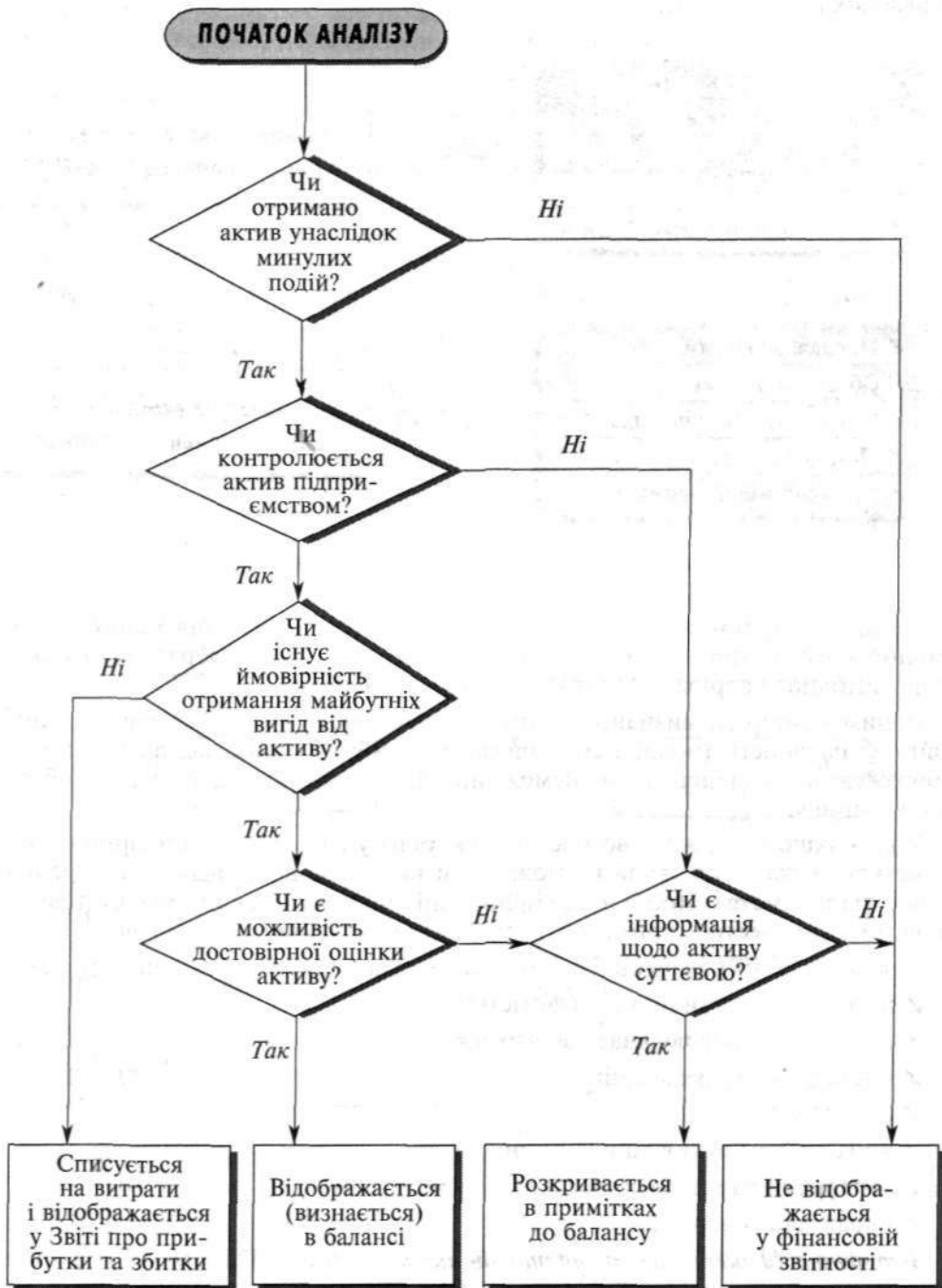


Рис. 3.1. Аналіз визнання та розкриття активів

Майбутні вигоди, втілені в активах, можуть бути отримані різними способами: використанням активу в процесі виробництва продукції, товарів, послуг для реалізації; обміном його на інші активи, погашенням заборгованості або розподілом між власниками (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Операції, що впливають на активи

Якщо у підприємства є сумнів щодо можливості отримання майбутніх економічних вигід, актив слід негайно списувати з балансу та відображувати у складі витрат поточного періоду у Звіті про прибутки та збитки.

Іншим критерієм визнання активу є можливість його достовірної оцінки. Навіть за наявності ймовірності отримання майбутніх вигід від активу його не відображують у балансі, якщо неможливо здійснити його достовірну (обґрунтовану) оцінку.

У разі якщо підприємство має інтелектуальну власність, достовірно оцінити яку не має можливості, вона не може бути включена до складу нематеріальних активів підприємства. Проте якщо інформація про цю власність має суттєве значення, її слід навести в примітках (поясненнях) до фінансових звітів.

Для визначення балансової вартості активів використовують такі види оцінки:

- ✓ історична (фактична) собівартість;
- ✓ поточна (відновлювана) собівартість;
- ✓ чиста вартість реалізації;
- ✓ ринкова вартість;
- ✓ сума очікуваного відшкодування;
- ✓ теперішня вартість;
- ✓ справедлива вартість.

Історична (фактична) собівартість активу (Historical Cost) — сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, наданих на момент отримання активу.

Формою компенсації можуть бути інші активи або прийняті зобов'язання.

Історична собівартість придбаних активів містить ціну їх придбання (за вирахуванням знижок) та всі витрати, необхідні для приведення їх у місце та стан використання за призначенням (транспортні витрати, витрати на встановлення, мито тощо).

Історичною собівартістю активів, створених підприємством (готова продукція, незавершене виробництво тощо), є їхня виробнича собівартість.

Поточна (відновлювана) собівартість (Current or Replacement Cost) — сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було б витратити для придбання (створення) такого самого або аналогічного активу на поточний момент (дату балансу).

Термін “відновлювана собівартість” звичайно застосовують до активів, які періодично замінюються (запасів, основних засобів тощо).

Чиста вартість реалізації (Net Realizable Value) — ціна реалізації активу в умовах звичайної господарської діяльності за вирахуванням витрат на завершення його виробництва та на збут.

Для визначення чистої вартості реалізації використовують розрахункову ціну реалізації та розрахункові витрати (рис. 3.3).

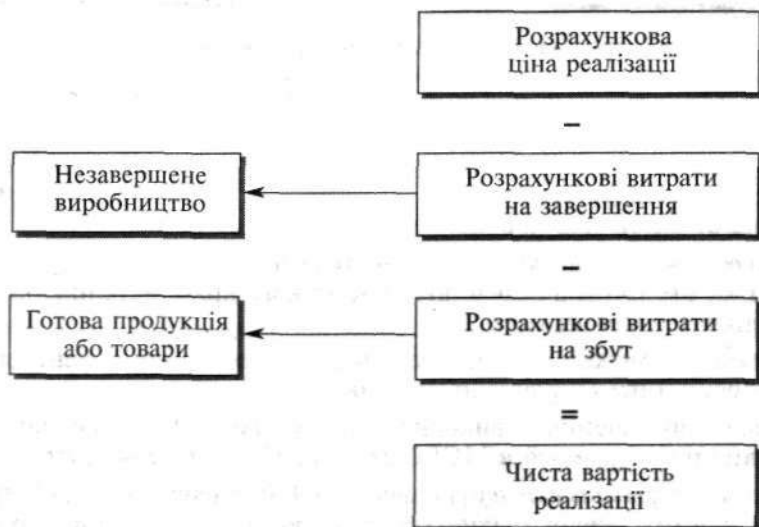


Рис. 3.3. Розрахунок чистої вартості реалізації

ПРИКЛАД 3.1

Припустімо, розрахункова ціна продукції, яку виготовляє підприємство, становить 100 грн, собівартість незавершеного виробу — 60, готового — 80 грн. Згідно з розрахунками для завершення виробництва виробу потрібно 16 грн, для реалізації готового виробу — 10 грн.

Виходячи з цього, чиста вартість реалізації незавершеного виробу дорівнює

$$100 - 16 - 10 = 74 \text{ грн,}$$

готового

$$100 - 10 = 90 \text{ грн.}$$

Ринкова вартість активу (Market Value) — чиста вартість його придбання або реалізації на активному ринку.

Її визначають двома способами: як вхідну ціну (чисту ціну придбання) або як вихідну ціну (чисту ціну реалізації). Механізм розрахунку їх подано на *рис. 3.4*.



Рис. 3.4. Розрахунок ринкової вартості

На практиці витрати, пов'язані з придбанням або реалізацією активів, є незначними, тому їх часто не беруть до уваги при розрахунку ринкової вартості.

Вибір підходу до визначення ринкової вартості залежить від виду активів та їхнього призначення. Так, ринковою вартістю цінних паперів звичайно є сума, яку можна отримати від продажу їх на фондовому ринку.

Сума очікуваного відшкодування (Recoverable Amount) — сума, яку підприємство сподівається отримати в результаті майбутнього використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Така оцінка може бути застосована для визначення балансової вартості основних засобів і нематеріальних активів.

Порядок визначення та використання суми очікуваного відшкодування активу докладно розглядається в МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.

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

Справедлива вартість активу (Fair Value) — сума, за якою актив може бути обмінаний в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Вираз “обізнані, зацікавлені та незалежні сторони” означає наявність добре поінформованого покупця, який має бажання купити, і добре поінформованого продавця, що бажає продати, які є незалежними, тобто діють у власних інтересах.

Для різних видів активів і подій можуть бути обрані різні бази для визначення їхньої справедливої вартості. Наприклад, у разі придбання одного підприємства іншим базою для визначення справедливої вартості активів придбаного підприємства є вхідна оцінка, тобто поточна вартість, або ринкова ціна придбання.

В іншому випадку, наприклад у разі оцінки активів за нижчою оцінкою (собівартістю, або справедливою вартістю), справедливу вартість визначають на основі вихідної оцінки, тобто вартості реалізації, чи ринкової ціни продажу.

У разі переоцінки активів, наприклад основних засобів, їхню справедливу вартість звичайно визначають із залученням фахівців з оцінки. Товариства оцінників існують у багатьох країнах і входять до складу Комітету з міжнародних стандартів оцінки активів (TIAVSC). Останній розробляє та публікує Міжнародні стандарти оцінки (International Valuation Standards — IVS) та практичні керівництва з оцінки (Applications and Guidance), зокрема при складанні фінансових звітів.

Зобов'язання

Зобов'язання (Liability) — це теперішня заборгованість підприємства іншим юридичним або фізичним особам, що виникла внаслідок здійснених у минулому господарських операцій чи інших подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання означає обов'язок чи відповідальність підприємства діяти певним чином. Воно має юридичну силу (внаслідок укладених контрактів, статутних вимог, законодавчих актів тощо) або є результатом бажання підприємства підтримувати свою ділову репутацію.

Так, унаслідок придбання товарів (сировини, послуг тощо) виникає кредиторська заборгованість постачальникам. Отримання позики банку передбачає прийняття зобов'язання щодо її повернення та сплати відсотків.

Значна частина зобов'язань підприємства нараховується регулярно (як правило, щомісяця) для виконання положень законодавчих актів щодо обов'язкових податків і зборів (заборгованість з податків, страхових внесків тощо) та розрахунків з працівниками. Такі зобов'язання часто називають **нарахованими витратами (Accrued Expenses)**. Отже, одна минула подія — виконана працівниками робота — спричинює зобов'язання підприємства сплатити їм належну заробітну плату. Остання, своєю чергою, означає зобов'язання перерахувати частину її до бюджету у вигляді прибуткового податку. Зобов'язання відображують (визнають) у балансі, якщо є ймовірність зменшення економічних вигід підприємства у майбутньому внаслідок його виконання, і сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена.

Загальний підхід до визнання зобов'язань і відображення їх у фінансовій звітності може бути подано схематично (рис. 3.5).

Отже, **підприємство може мати обов'язок діяти певним чином, але це необов'язково призводить до виникнення зобов'язання в балансі.**

Наприклад, акціонерне товариство може взяти зобов'язання здійснити нову емісію акцій. Проте таке зобов'язання не означає зменшення будь-яких економічних вигід у майбутньому внаслідок його виконання, тому не відображується в балансі.

Своєю чергою, зобов'язання щодо замовлених, але ще не отриманих активів звичайно не відображується в балансі замовника.

Проте якщо актив отримано або підприємство уклало невідмовну угоду придбати актив, зобов'язання слід показувати в балансі, оскільки воно призведе в майбутньому до сплати грошей або надання в оплату інших активів, що втілюють економічну вигоду. Це зумовлено тим, що невідмовність угоди означає невиконання зобов'язання та відповідні штрафні санкції, тобто вибуття коштів з підприємства на користь іншої сторони.

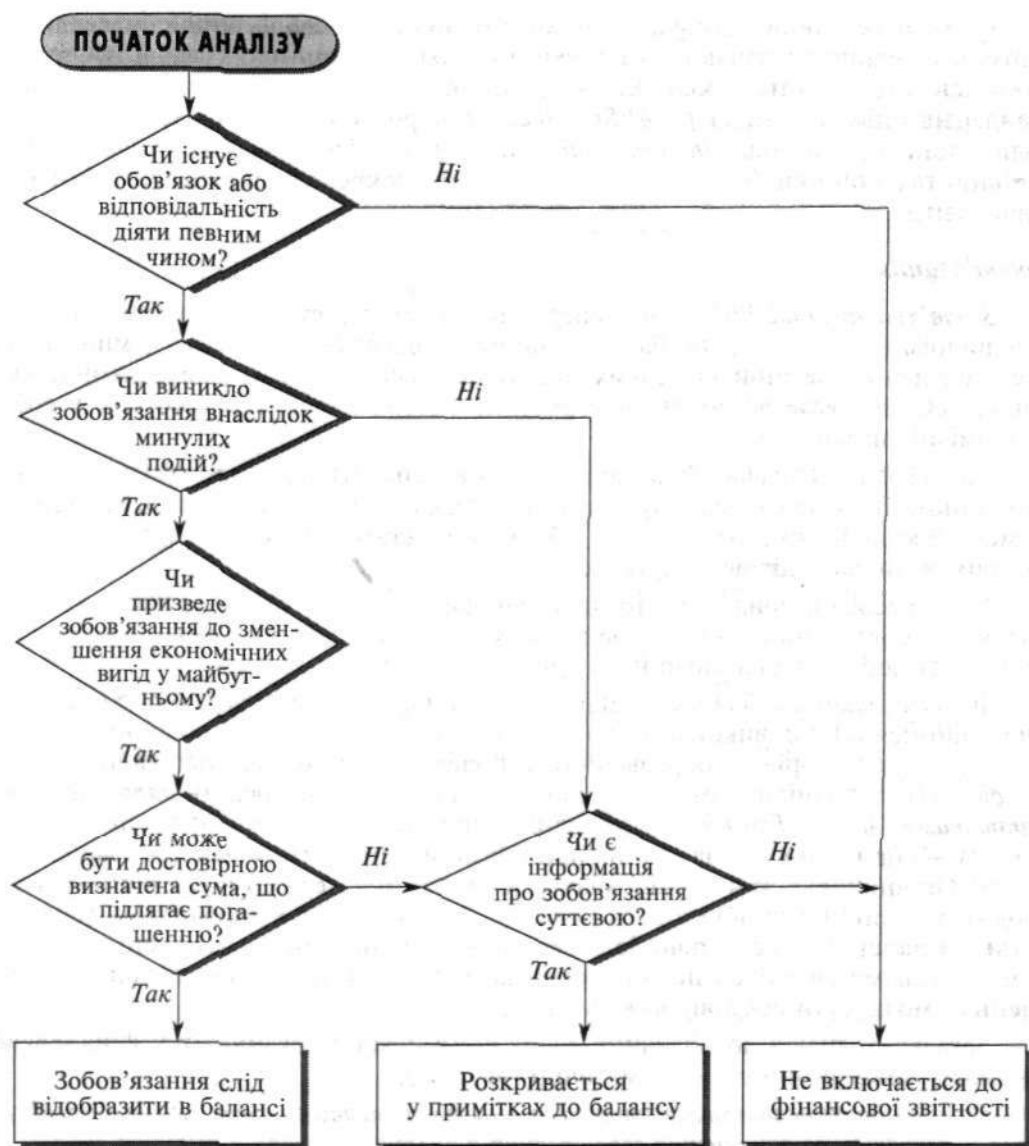


Рис. 3.5. Аналіз визнання і розкриття зобов'язання

Погашення зобов'язання може бути здійснено в такий спосіб:

- ✓ сплатою грошових коштів;
- ✓ передаванням інших активів;
- ✓ наданням послуг;
- ✓ заміною цього зобов'язання іншим;
- ✓ перетворенням цього зобов'язання на капітал;
- ✓ відмовою кредитора від своїх прав або позбавленням їх.

В останньому випадку погашення зобов'язання не потребує сплати коштів кредитору. Однак зарахування, наприклад кредиторської заборгованості (внаслідок

закінчення терміну позовної давності) до складу прибутку підприємства, означає збільшення суми його зобов'язань з податку на прибуток.

Загальну схему операцій, пов'язаних із виникненням та погашенням зобов'язань, наведено на *рис. 3.6.*



Рис. 3.6. Операції, що впливають на зобов'язання

Другою умовою визнання зобов'язання як елемента балансу є можливість його достовірної оцінки.

Звичайно сума, що підлягає сплаті для погашення заборгованості, визначається угодою (контрактом) або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів тощо). Проте у деяких випадках на момент виникнення зобов'язання точно визначити його суму складно. Такі зобов'язання називають забезпеченнями.

Забезпечення (Provisions) — це зобов'язання, для яких сума або час майбутніх платежів є невизначеними. Наприклад, підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов'язання забезпечувати її ремонт або заміну упродовж гарантійного терміну. Однак оскільки конкретна сума витрат та час їх виникнення залежать від майбутніх подій, у тому звітному періоді, коли була реалізована продукція, підприємству слід резервувати певну суму, виходячи з попереднього досвіду та прогнозних оцінок фахівців.

Докладніше порядок створення та використання таких забезпечень розглядається в МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”.

Отже, згідно з МСФЗ, окремі зобов'язання можуть вимірюватись із застосуванням попередніх оцінок.

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

- ✓ історична собівартість;
- ✓ поточна собівартість;
- ✓ вартість розрахунку (платежу);
- ✓ теперішня вартість;
- ✓ справедлива вартість.

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

Поточна собівартість зобов'язання — сума недисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, які були б потрібні для погашення зобов'язання на поточний момент (дату балансу).

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

Теперішня вартість зобов'язання — теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових платежів, що, як очікується, потрібні для погашення зобов'язання у процесі звичайної господарської діяльності.

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

У практиці історична, поточна собівартість зобов'язань та вартість їх розрахунку (платежу) звичайно збігаються. Відповідно теперішньою вартістю є дисконтована сума історичної чи поточної собівартості або вартості розрахунку (платежу). У разі відстрочення розрахунку справедливою вартістю, ймовірно, буде дисконтована вартість.

Власний капітал

МСФЗ визначають *власний капітал (Equity)* як частину активів підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал визнається в балансі одночасно з визнанням активів чи зобов'язань, які призводять до його зміни.

У зв'язку з цим оцінка власного капіталу визначається оцінкою відповідних активів і зобов'язань.

Однак це не означає, що загальна сума власного капіталу обов'язково дорівнюватиме ринковій вартості акцій підприємства або сумі, яку можна отримати від реалізації його чистих активів в умовах безперервності діяльності.

Хоча міжнародні стандарти звичайно розглядають власний капітал у контексті акціонерного товариства, положення більшої частини стандартів поширюються також на інші підприємства.

3.2. СТРУКТУРА І ЗМІСТ БАЛАНСУ

Міжнародні стандарти не визначають форму балансу, але містять вимоги щодо розкриття певних статей активів, зобов'язань та власного капіталу (*табл. 3.1.*).

МСБО 1 містить такий мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо в балансі:

- ✓ грошові кошти та їх еквіваленти;
- ✓ фінансові інвестиції, які обліковують методом участі в капіталі;
- ✓ заборгованість покупців та інша дебіторська заборгованість;
- ✓ інші фінансові активи;
- ✓ основні засоби;

Таблиця 3.1. Статті балансу, розкриття яких передбачено Міжнародними стандартами фінансової звітності

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

Продовження табл. 3.1

1	2
Випущений капітал і резерви	IAS 1
Кожний клас власного капіталу	IAS 1
Премія за акціями	IAS 1
Кожний резерв	IAS 1
Курсові різниці при переведенні валюти	IAS 21
Дооцінка	IAS 16, 38
Нерозподілений прибуток (збиток)	IAS 1

- ✓ інвестиційна нерухомість;
- ✓ нематеріальні активи;
- ✓ біологічні активи;
- ✓ запаси;
- ✓ заборгованість постачальникам та іншим кредиторам;
- ✓ податкові зобов'язання та податкові активи;
- ✓ забезпечення;
- ✓ інші фінансові зобов'язання;
- ✓ частка меншості, подана у складі власного капіталу;
- ✓ випущений капітал і резерви (в тому числі нерозподілений прибуток), віднесені до власного капіталу, що належить материнській компанії;
- ✓ поточні податкові зобов'язання та поточні податкові активи.

До наведених вище статей не включають такі активи і зобов'язання, які також слід наводити безпосередньо в балансі окремими позиціями:

- ✓ загальну суму активів, класифікованих як утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5;
- ✓ зобов'язання, включені до складу ліквідаційної групи, утримуваної для продажу згідно з МСФЗ 5.

Слід мати на увазі, що наведений перелік не є вичерпним. Тому в балансі треба наводити додаткові статті (або рядки), заголовки та проміжні підсумки, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це потрібно для правдивого відображення фінансового становища підприємства.

Необхідність додаткових статей у балансі з метою правдивого відображення фінансового становища підприємства ґрунтується на аналізі:

- ✓ характеру, ліквідності, суттєвості активів та їхніх функцій у межах підприємства;
- ✓ сум, характеру, термінів і умов погашення зобов'язань;
- ✓ однорідності оцінки активів і зобов'язань.

Наприклад, у балансі енергетичної компанії доцільно окремо показувати основні засоби, пов'язані з основною діяльністю, і ті, що забезпечують інші види діяльності (торгівля, комунальні послуги тощо).

У складі нематеріальних активів звичайно виділяють гудвіл, оскільки його не можна реалізувати окремо від підприємства.

Своєю чергою, прийнято окремо подавати зобов'язання, на які нараховуються відсотки, та ті, на які відсотки не нараховуються.

Нарешті, недоцільно об'єднувати в одну статтю активи або зобов'язання, до яких застосовано різні оцінки.

Так, МСБО 16 передбачає переоцінку відповідних груп основних засобів. Отже, якщо одну групу основних засобів (машини) було переоцінено, а іншу (нові будівлі) відображено за фактичною собівартістю, це означає, що ці групи основних засобів слід наводити в балансі окремими рядками.

Таким чином, для забезпечення правдивого відображення фінансового становища підприємства не слід подавати (відповідно у складі активів або зобов'язань) однією сумою, у разі їх суттєвості, різні за характером і функціями статті, а саме:

- ✓ монетарні та немонетарні;
- ✓ поточні та непоточні;
- ✓ операційні та фінансові;
- ✓ відсоткові та невідсоткові.

Крім того, мінімальний перелік статей балансу, передбачений МСБО 1, може бути переглянутий, виходячи з характеру діяльності підприємства. Це дає можливість надавати інформацію про фінансове становище підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Тому, наприклад, банки переглядають цей перелік відповідно до вимог МСБО 30 "Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ".

Нині статті, що підлягають розкриттю, можуть бути наведені в балансі або у примітках до нього.

Наприклад, у балансі або у примітках до нього слід розкривати таку інформацію щодо власного капіталу:

1) для кожного класу статутного капіталу:

- а) кількість акцій, дозволених до випуску;
- б) кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
- в) номінальну вартість однієї акції (або факт відсутності номінальної вартості акцій);
- г) узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець року;
- д) права, привілеї та обмеження щодо акцій даного класу (включаючи обмеження з виплати дивідендів та повернення капіталу);
- е) акції на підприємстві, які утримуються самим підприємством або його дочірніми чи асоційованими компаніями;
- є) акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу (включаючи умови та суми);

2) опис характеру та призначення кожного виду резерву у складі власного капіталу;

3) суму дивідендів, які оголошені після дати балансу, але до затвердження фінансових звітів до випуску;

4) суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

Підприємству, яке не є акціонерним товариством, слід розкривати інформацію, аналогічну наведеній вище, відображуючи зміни в кожній категорії власного капіталу та права, привілеї та обмеження щодо кожної категорії капіталу.

Класифікація статей балансу

Згідно з МСБО 1, підприємству слід наводити безпосередньо в балансі поточні і непоточні активи та поточні і непоточні зобов'язання як окремі класифікації.

Виключення з цього правила допускається, якщо подання статей у балансі на основі їх ліквідності забезпечує більш достовірну та доречну інформацію.

Коли підприємства постачають товари або послуги в межах чітко визначеного операційного циклу, класифікація активів і зобов'язань в балансі на поточні та непоточні дозволяє відокремити чисті активи, які безперервно циркулюють у формі робочого капіталу, від тих чистих активів, що задіяні у довгострокових операціях підприємства.

Така класифікація також висвітлює активи, які, як очікується, будуть реалізовані в межах поточного операційного циклу, та зобов'язання, які підлягають погашенню в межах цього самого періоду.

Операційний цикл (Operating Cycle) — час між придбанням активів для обробки та їх реалізації у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів.

Для підприємств, які не постачають товари або послуги в межах чітко визначеного операційного циклу, наприклад фінансових установ, доцільно подавати активи та зобов'язання в балансі у порядку зростання або зменшення їх ліквідності.

Інформація про очікувані дати реалізації активів і зобов'язань є корисною для оцінки ліквідності та платоспроможності підприємства.

Водночас підприємство може подавати певні активи та зобов'язання із застосуванням класифікації "поточні / непоточні", а інші активи та зобов'язання — на основі їх ліквідності. Такий підхід є, зокрема, доречним, коли підприємство має диверсифіковану діяльність.

Проте незалежно від методу подання статей в балансі, що застосовується для кожної статті активу або зобов'язання, яка об'єднує суми, які, як очікується, будуть відшкодовані або погашені в межах:

- а) не більше ніж дванадцяти місяців після дати балансу;
- б) більше ніж дванадцяти місяців після дати балансу.

Підприємству слід розкривати суму, відшкодування або погашення якої очікується після більш ніж дванадцяти місяців.

Поточні та непоточні активи

Актив класифікується як **поточний (Current Asset)**, якщо він задовольняє будь-який з наведених нижче критеріїв:

- 1) очікується, що він буде реалізований або призначений для продажу чи споживання упродовж нормального операційного циклу;
- 2) утримується переважно з метою торгівлі;
- 3) очікується, що він буде реалізований упродовж дванадцяти місяців після дати балансу;
- 4) актив є грошовими коштами (або їх еквівалентами), що необмежені для використання.

Усі інші активи вважаються **непоточними (Non-Current Assets)**.

Виходячи з цього, звичайно до складу поточних активів належать:

- ✓ грошові кошти та їх еквіваленти;
- ✓ дебіторська заборгованість покупців (замовників);
- ✓ запаси;
- ✓ фінансові активи, призначені для продажу;
- ✓ витрати майбутніх періодів.

До складу поточних активів включаються грошові кошти в касі, на рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій. Грошові кошти, які не можна використати для поточних операцій (у разі коли, наприклад, накладено арешт на рахунки філії або кошти заморожено в іноземних банках унаслідок обмежень щодо обміну валют), слід виключати зі складу поточних активів.

Еквівалентами грошових коштів (*Cash Equivalents*) є короткострокові фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму грошових коштів і мають незначний ризик щодо зміни вартості.

Звичайно такими еквівалентами вважають високоліквідні короткострокові (як правило, на термін, що не перевищує 3 місяці) боргові цінні папери. Наприклад, у США такими цінними паперами є: казначейські векселі, комерційні папери (незабезпечені зобов'язання великих компаній), акцептовані банком векселі, депозитні сертифікати, випущені урядом або фінансовими установами.

Ризик зміни вартості еквівалентів грошових коштів незначний тоді, коли відсоткова ставка є "плаваючою", тобто її зміна компенсує зниження вартості грошей.

Фінансові інвестиції включаються до складу поточних активів за умови, що вони є ринковими (тобто існує активний ринок, який дає змогу встановити їхню ринкову вартість) та, як очікується, будуть реалізовані протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), та запаси, які є частиною звичайного операційного циклу підприємства, вважаються поточними активами, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані або використані (спожиті) протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Дебіторську заборгованість та запаси, які не є частиною операційного циклу підприємства, відносять до складу поточних активів, лише якщо вони будуть реалізовані або спожиті протягом 12 місяців з дати балансу.

Поточними активами також є фінансові активи, призначені для операцій (торгівлі), визначені згідно з МСБО 39, та поточна частина непоточних фінансових активів.

Витрати майбутніх періодів є поточними активами, якщо підлягають списанню протягом 12 місяців з дати балансу.

До складу непоточних активів включають основні засоби, нематеріальні активи, довгострокову дебіторську заборгованість, фінансові інвестиції та інші активи, які є довгостроковими за характером.

Тому дозволяється застосовувати термін "Довгострокові активи" як альтернативний, якщо це є зрозумілішим.

Поточні та непоточні зобов'язання

Зобов'язання слід класифікувати як **поточне** (*Current Liability*), якщо воно задовольняє будь-яке з наведених нижче критеріїв:

- 1) як очікується, буде погашено у звичайному процесі операційного циклу;
- 2) має бути погашено протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу;
- 3) воно утримується переважно з метою торгівлі;
- 4) підприємство не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання принаймні на 12 місяців після дати балансу.

Усі інші зобов'язання відповідно є **непоточними** (*Non-Current Liabilities*).

До **поточних зобов'язань** (*Current Liabilities*) звичайно належать:

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

При віднесенні заборгованості до складу поточних зобов'язань застосовують підхід, аналогічний визначенню поточних активів.

Зобов'язання, пов'язані з витратами, які виникають у процесі нормального операційного циклу (придбання сировини, оплата комунальних послуг, оплата праці персоналу тощо), є поточними навіть тоді, коли термін погашення їх настає після більше ніж 12 місяців від дати балансу.

Зобов'язання, не пов'язані з операційним циклом підприємства (кредити банку і дивіденди, які підлягають сплаті учасникам; податок на прибуток, що підлягає сплаті), вважають поточними лише за умови, що їх потрібно погасити протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Аналогічний підхід застосовується у випадку, коли операційний цикл чітко визначити неможливо.

Фінансове зобов'язання, що підлягає погашенню упродовж дванадцяти місяців після дати балансу, слід класифікувати як поточне, навіть якщо:

- а) первісний термін погашення перевищував 12 місяців;
- б) угоду про рефінансування або про перегляд графіку платежів на довгостроковій основі було укладено після дати балансу та до затвердження фінансових звітів до випуску.

Типовими прикладами непоточних зобов'язань (*Non-Current Liabilities*) є такі:

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

Проте слід мати на увазі, що до складу непоточних включається лише та частина довгострокових фінансових зобов'язань (на які нараховуються відсотки), що не підлягає погашенню протягом 12 місяців від дати балансу.



ПРИКЛАД 3.2

Так, якщо загальна заборгованість підприємства з фінансової оренди на 1 січня 2004 р. становила 1 млн грн, з якої протягом 2004 р. слід погасити 300 тис. грн, у балансі на цю дату слід показати, тис. грн:

довгострокова заборгованість з фінансової оренди	700
поточна заборгованість з фінансової оренди	300

Якщо підприємство очікує та має намір рефінансувати або пролонгувати зобов'язання принаймні на дванадцять місяців після дати балансу за існуючою позицією, таке зобов'язання слід класифікувати як непоточне, навіть якщо передбачається погашення в межах більш короткого періоду.

Однак якщо підприємство не має наміру рефінансувати або пролонгувати зобов'язання (наприклад, відсутня угода про рефінансування), потенціальна можливість рефінансування не розглядається, і зобов'язання класифікують як поточне.

Коли підприємство порушує зобов'язання за угодою щодо довгострокової позики на або до дати балансу, результат і його зобов'язання стає таким, що підлягає сплаті за вимогою. Це зобов'язання слід класифікувати як поточне, навіть якщо позикодавець погоджується після дати балансу але до затвердження фінансових звітів до випуску не вимагати платежу як наслідок порушення.

Зобов'язання класифікують як поточне тому, що на дату балансу підприємство не має безумовного права відстрочити його погашення, принаймні на дванадцять місяців після дати балансу.

Проте зобов'язання класифікують як непоточне, якщо позикодавець погоджується на дату балансу надати період відстрочки, що закінчується принаймні через дванадцять місяців після дати балансу, в межах якого підприємство може виправити порушення та протягом якого позикодавець не може вимагати негайного платежу.

Позики класифікують як поточні зобов'язання, якщо наступні події виникли між датою балансу та датою затвердження фінансових звітів до випуску (ці події класифікують як некоригуючі згідно з МСБО 10):

- ✓ рефінансувати на довгостроковій основі;
- ✓ виправлення порушення угоди щодо довгострокової позики;
- ✓ отримана від позикодавця відстрочка для виправлення порушення угоди щодо довгострокової позики, період якої становить принаймні дванадцять місяців після дати балансу.

Формати балансу

Міжнародні стандарти не визначають формат балансу, тому підприємство може саме обирати форму подання інформації про фінансове становище, якщо інше не передбачено законодавством.

У міжнародній практиці набули поширення такі моделі балансу:

- 1) Активи = Зобов'язання + Власний капітал;
- 2) Активи – Зобов'язання = Власний капітал.

Перша модель може бути реалізована у вертикальній або горизонтальній формі, а друга лише у вертикальній.

Крім того, в межах цих моделей балансу його статті можуть бути класифіковані як поточні та непоточні та наведені в послідовності зростання чи зниження їхньої ліквідності (терміну погашення) (рис. 3.7).

Приклад вертикального балансу, структура якого міститься в додатку до МСБО 1, наведено в *табл. 3.2*.

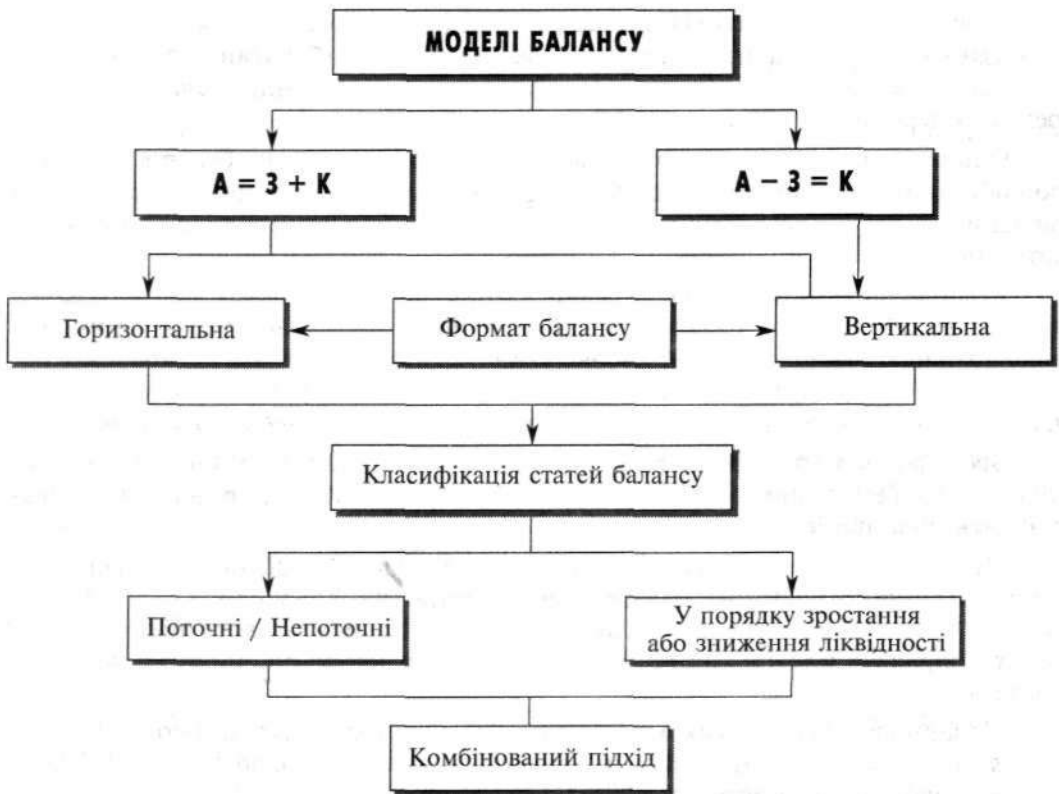


Рис. 3.7. Моделі, форми та структури балансу

Таблиця 3.2. Консолідований баланс ВАТ “Меркурій” на 31 грудня 2003 р.

Стаття	2003	2002
1	2	3
Активи		
Непоточні активи		
Основні засоби	1 926	1 944
Гудвіл	—	700
Інші нематеріальні активи	120	—
Інвестиції в асоційовані компанії	1 500	1 500
Інвестиції, доступні для продажу	60	40
Поточні активи		
Запаси	184	171
Дебіторська заборгованість	1 900	1 200
Інші поточні активи	—	20
Грошові кошти та їх еквіваленти	410	160
Разом активи	6 100	5 735

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Власний капітал та зобов'язання		
Капітал		
Випущений капітал за номіналом	2 000	1 100
Додатковий оплачений капітал	200	110
Інші резерви	200	180
Нерозподілений прибуток	400	225
Частка меншості	120	100
Непоточні зобов'язання		
Довгострокові позики	1 200	400
Відстрочений податок	300	100
Довгострокові забезпечення	800	540
Разом непоточні зобов'язання	2 300	1 040
Поточні зобов'язання		
Торговельна та інша кредиторська заборгованість	200	1 730
Короткострокові позики	400	1 000
Поточна частина довгострокових позик	130	100
Поточний податок, що підлягає сплаті	50	70
Короткострокові забезпечення	100	80
Разом поточні зобов'язання	800	2 980
Всього зобов'язання	3 100	4 020
ВСЬОГО власний капітал та зобов'язання	6 100	5 735

Прикладом першої моделі, в якій застосовано класифікацію поточні / непоточні, всередині якої статті розташовано у порядку зменшення їхньої ліквідності (терміном погашення є консолідований баланс Групи "Nestle" (табл. 3.3)).

Таблиця 3.3. Консолідований баланс Групи "Nestle" на 31 грудня 2002 р.

Мли швейцарських франків	Примітки	2002	2001
1	2	3	4
Активи			
Поточні активи			
Ліквідні активи	[8]		
Грошові кошти та їх еквіваленти		6 338	7 617
Інші ліквідні активи		7 953	8 425
		14 291	16 042
Торговельна та інша дебіторська заборгованість	[9]	12 666	14 074
Запаси	[10]	6 794	7 691
Похідні активи	[11]	959	609
Передплата на нарахований дохід		632	629
Разом поточні активи		35 342	39 045

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Непоточні активи			
Основні засоби	[12]		
Валова вартість		40 797	45 093
Накопичена амортизація		(23 772)	(25 195)
		17 025	19 898
Інвестиції в асоційовані підприємства	[13]	2 561	2 497
Відстрочені податкові активи	[23]	1 519	1 918
Фінансові активи	[14]	2 862	2 885
Активи, пов'язані з виплатами працівникам	[21]	1 083	1 392
Гудвіл	[15]	25 718	25 253
Нематеріальні активи	[16]	1 242	898
Разом непоточні активи		52 010	54 741
Разом активи		87 352	93 786
Зобов'язання, частка меншості та капітал			
Поточні зобов'язання			
Торговельні та інші рахунки, що підлягають сплаті	[17]	9 932	10 504
Фінансові зобов'язання	[20]	10 548	9 946
Зобов'язання щодо виплат працівникам	[21]	3 147	3 786
Відстрочені податкові зобов'язання	[23]	492	1 301
Податок, що підлягає сплаті		15	40
Інші рахунки, що підлягають сплаті		400	497
Забезпечення	[24]	3 381	2 495
Разом непоточні зобов'язання		17 983	18 065
Разом зобов'язання		51 720	59 557
Частка меншості		813	576
Власний капітал			
Акціонерний капітал за номіналом	[25]	404	404
Премія по акціях та резерви			
Премія по акціях		5 926	5 926
Резерв для викуплених акцій		2 830	2 588
Резерв проведення валюти		(4 070)	12
Нерозподілений прибуток		32 307	27 517
		36 993	36 043
		37 397	36 447
Мінус			
Викуплені акції	[26]	(2 578)	(2 794)
Разом власний капітал		34 819	33 653
Разом зобов'язання, частка меншості та власний капітал		87 352	93 786

Прикладом другої моделі, яку традиційно застосовують британські компанії, є консолідований баланс Групи "City Centre Restaurants PLC" (табл. 3.4.).

Така модель дозволяє бачити робочий капітал або чисті поточні зобов'язання (різницю між поточними активами та поточними зобов'язаннями), який є важливим індикатором ліквідності фінансового стану підприємства.

Таблиця 3.4. Консолідований баланс Групи "City Centre Restaurants PLC" на 31 грудня 2002 р.

	При- мітки	Група		Компанія	
		2002 тис. ф. ст.	2001 тис. ф. ст.	2002 тис. ф. ст.	2001 тис. ф. ст.
1	2	3	4	5	6
Основні активи					
Матеріальні активи	10	143 799	150 419	—	—
Інвестиції в дочірні підприємства	11	—	—	81 297	74 297
		143 799	150 419	81 297	74 297
Поточні активи					
Запаси	12	2 266	2 217	—	—
Дебітори	13	13 479	11 988	—	—
Грошові кошти	20	1 057	1 052	—	—
		16 802	15 257	—	—
Кредитори:					
суми, що підлягають сплаті протягом одного року	14	(96 555)	(52 591)	(10 240)	(12 033)
Чисті поточні зобов'язання		(79 753)	(37 334)	(10 240)	(12 033)
Разом активи мінус поточні зобов'язання		64 046	113 085	71 057	62 264
Кредитори:					
суми, що підлягають сплаті після більше ніж одного року	14	—	(53 657)	—	—
Забезпечення зобов'язань та видатків					
Забезпечення майна	15	(1 208)	(1 353)	—	—
Відстрочені податки	16	(16 278)	(17 778)	—	—
Чисті активи		46 560	40 297	71 057	62 264
Оголошений акціонерний капітал	17	48 576	48 716	48 576	48 576
Премія за акціями	18	10 192	10 192	10 192	10 192
Рахунок прибутку та збитку	18	(12 208)	(18 471)	12 289	3 496
Акціонерний капітал		46 560	40 297	71 057	62 264

Схвалено радою директорів 17 квітня 2003 року та підписано від їхнього імені.

3.3. ПОДІЇ ПІСЛЯ ДАТИ БАЛАНСУ

Події після дати балансу (Post Balance Sheet Events) — це сприятливі та несприятливі події, що виникли між датою балансу та датою затвердження фінансової звітності до випуску.

При цьому датою випуску звітності є дата офіційного дозволу керівництва підприємства на випуск (публікацію, подання) фінансових звітів за межі підприємства.

Підходи до відображення таких подій у фінансовій звітності підприємства визначено МСБО 10 “Події після дати балансу”.

Первісно МСБО 10 набрав чинності 1 січня 1980 року за назвою “Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу”.

1998 року цей стандарт переглянуто, в результаті чого:

- ✓ з нього виключено положення щодо непередбачених подій, які розглядаються тепер у МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”;
- ✓ підприємства не можуть далі відображати у складі зобов’язань на дату балансу дивіденди, які оголошено або запропоновано після цієї дати;
- ✓ підприємству не слід коригувати фінансові звіти, коли події після дати балансу вказують на те, що припущення безперервної діяльності не є характерним для частини підприємства.

В грудні 2003 року МСБО 10 знову було переглянуто. Головною зміною в результаті перегляду є уточнення щодо підходу до дивідендів, оголошених після дати балансу. Переглянутий МСБО 10 набуває чинності для фінансових звітів за річний період, що починається з або після 1 січня 2005 року.

Згідно з МСБО 10, події, які відбуваються після дати балансу, можуть вказувати на необхідність коригування активів і зобов’язань або вимагати їх розкриття (*рис. 3.8*).

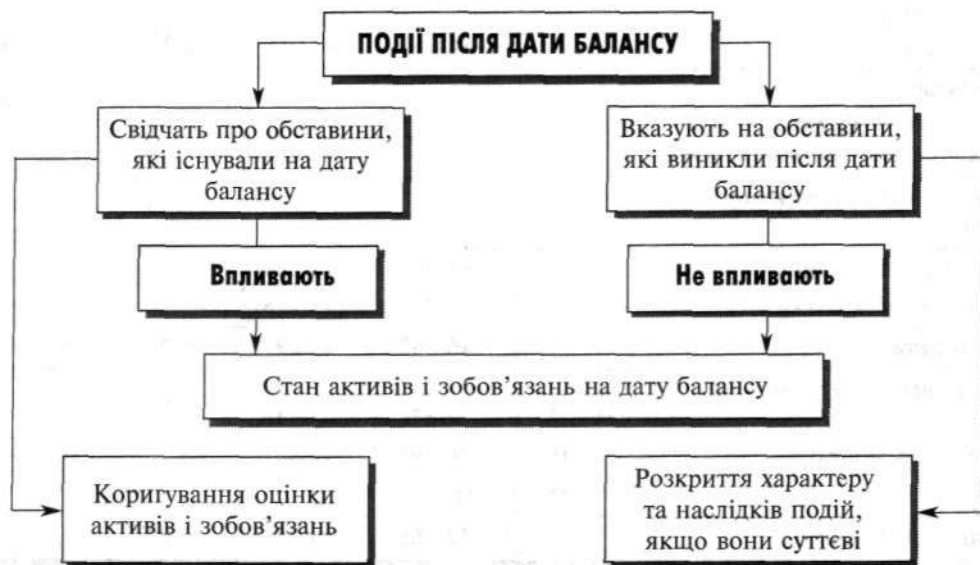


Рис. 3.8. Класифікація подій після дати балансу

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

Прикладами таких подій є:

- ✓ банкрутство замовника, що підтверджує наявність безнадійної дебіторської заборгованості на дату балансу;
- ✓ продаж запасів нижче собівартості, який підтверджує, що чиста реалізаційна вартість цих запасів на дату балансу була нижчою за їхню собівартість;
- ✓ продаж основних засобів за ціною, нижчою за їхню балансову вартість, що свідчить про зменшення їхньої корисності на дату балансу;
- ✓ виявлення суттєвих помилок, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

Якщо після дати балансу підприємство отримує інформацію про умови, які існували на дату балансу, йому слід оновити розкриття інформації, пов'язаної із цими умовами, з урахуванням нової інформації.

Своєю чергою, події, які відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей балансу. До таких подій, зокрема, належать:

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

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

- ✓ характер події;
- ✓ оцінку фінансового результату або твердження, що таку оцінку зробити неможливо.

Водночас не слід визнавати як на дату балансу дивіденди власникам інструментів капіталу, що були оголошені після цієї дати.

Дивіденди, оголошені після дати балансу, слід розкривати у примітках до фінансових звітів у відповідності до МСБО 1.

Наведемо приклад розкриття інформації про події, що відбулися після дати балансу.

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ" за 2001 рік

25. Події після звітної дати

Дивіденди

Рада директорів ВАТ "Уралзв'язокінформ" рекомендувала сплатити дивіденди за результатами діяльності за 2001 рік у сумі 10 493 грн (0,0012 грн за акцію). Розмір дивідендів підлягає затвердженню на річних загальних зборах акціонерів.

Тарифи на послуги зв'язку

З 1 січня 2002 року тарифи на ряд послуг місцевого телефонного зв'язку були збільшені приблизно на 33 відсотка.

Введення євро

З 1 січня 2002 року була введена єдина валюта Євросоюзу — євро. У зв'язку з її введенням усі контракти, укладені компанією раніше у національних європейських валютах, були переузгоджені в євро за фіксованими курсами цих валют до євро.

Група не понесе ніяких додаткових валютних ризиків у зв'язку з цими змінами валют контрактів.

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ALTANA" за 2002 рік

32. Наступні події

Керівництво та наглядова рада "Altana AG" санкціонували випуск фінансової звітності 17 березня 2003 року.

15 січня 2003 року федеральний суд вирішив, що компенсація колишнім акціонерам DAT (примітка 31) має базуватися на пропозиції обміну 3,45 акцій "Altana" за одну акцію DAT. Компанія подала апеляцію проти такої постанови.

Після 31 грудня компанія отримала авансові платежі на загальну суму 28,1 млн євро, згідно з угодою з Pharmacia щодо спільного розроблення ліків Roflumilast.

ЗВІТИ ПРО ПРИБУТКИ (ЗБИТКИ) ТА ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

4.1. ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ЕЛЕМЕНТИ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

Звіт про прибутки та збитки — це звіт про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства. У різних країнах цей звіт може мати різну назву:

- ✓ звіт про прибуток (*Income Statement*),
- ✓ звіт про прибуток та збиток (*Profit and Loss Account*),
- ✓ звіт про операції (*Statement of Operations*),
- ✓ звіт про фінансові результати (*Statement of Financial Performance*).

Проте незалежно від назви Звіт про прибутки та збитки надає користувачам, насамперед інвесторам і кредиторам, важливу фінансову інформацію для оцінки минулої діяльності підприємства, а також ризику недосягнення ним очікуваних результатів.

Основними елементами Звіту про прибутки та збитки є доходи та витрати, прибутки та збитки.

Дохід (Income) — це збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

Дохід, що виникає в результаті діяльності підприємства, може виступати у вигляді виручки від продажу продукції, товарів або послуг, гонорару, відсотків, орендної плати, дивідендів тощо.

До складу доходів включають також прибутки від інших операцій (наприклад, продаж основних засобів) та нереалізований прибуток (наприклад, прибуток у результаті зростання вартості цінних паперів).

Дохід збільшує різні види активів (грошові кошти, дебіторську заборгованість тощо).

Дохід може супроводжуватися погашенням зобов'язань, якщо, наприклад, підприємство відвантажує продукцію, за яку раніше надійшов аванс від покупців.

Дохід визнається у Звіті про прибутки та збитки на момент, коли відбулося зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно визначити.

Це означає, що визнання доходу відбувається одночасно з визнанням зростання активу (наприклад, збільшення дебіторської заборгованості в результаті продажу продукції) або зменшення зобов'язання (надання послуг у рахунок погашення позики).

Витрати (Expenses) — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати звичайно означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо.

Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено.

Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару).

Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки, виходячи з принципу відповідності. Згідно з ним витрати включаються до цього звіту в періоді, в якому був визнаний дохід, для отримання якого було здійснено ці витрати. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко.

Наприклад, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди протягом кількох років.

Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) у Звіті про прибутки та збитки шляхом систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про прибутки та збитки, якщо:

- ✓ видатки не надають майбутніх економічних вигід;
- ✓ економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- ✓ виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображаються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про прибутки та збитки.

Прикладом виникнення зобов'язань без визнання активу є нарахування відсотків за отриманими позиками, що призводить до визнання витрат на позики у Звіті про прибутки та збитки.

Зіставлення доходів і витрат, визнаних у Звіті про прибутки та збитки, дає змогу визначити чистий результат (прибуток або збиток) діяльності підприємства за звітний період.

4.2. СТРУКТУРА І ЗМІСТ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

Усі статті доходу та витрат, визнані у звітному періоді, слід включати до складу прибутку або збитку, крім випадків, коли інший підхід вимагається стандартами або Тлумаченнями.

Прикладом обставин, коли окремі статті виключаються з прибутку або збитку звітного періоду, є виправлення помилок і вплив змін в облікових політиках, які розглянуто в МСБО 8 (див. розділ 6).

Крім того, окремі статті, що задовольняють визначенням доходу або витрат, наведеним у Концептуальній основі міжнародних стандартів, також звичайно виключаються з прибутку або збитку.

Прикладом таких статей є:

- ✓ дооцінка основних засобів (МСБО 16);
- ✓ прибутки та збитки від переведення фінансових звітів зарубіжних господарських одиниць (МСБО 21);
- ✓ прибутки та збитки від переоцінки фінансових активів, доступних для продажу (МСБО 39);
- ✓ різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій власної емісії та вартістю їх перепродажу (згідно з МСБО 32).

Наведені доходи та витрати відображуються безпосередньо у звіті про зміни у власному капіталі.

Загальні вимоги до Звіту про прибутки та збитки встановлені МСБО 1 “Подання фінансових звітів”. Після перегляду цього стандарту у грудні 2003 року було внесено такі суттєві зміни щодо подання інформації у Звіті про прибутки та збитки:

- 1) відміна розподілу доходів і витрат на операційні і неопераційні та відповідно виключення показника операційного прибутку (збитку);
- 2) відмова від розподілу діяльності на звичайну та надзвичайні події та окремого подання статей як надзвичайних доходів і витрат.

МСБО 1 “Подання фінансових звітів” визначає лише мінімальний перелік статей, які мають бути відображені безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки (табл. 4.1). Докладні вимоги до визнання, оцінки та розкриття цих статей наведено у відповідних стандартах.

Таблиця 4.1. Мінімальний перелік статей Звіту про прибутки та збитки

Стаття	Стандарт, що визначає порядок визнання, оцінки та розкриття статті
1	2
Дохід	МСБО 18
Фінансові витрати	МСБО 23
Частка прибутку або збитку асоційованих компаній або спільних підприємств, які обліковуються методом участі в капіталі	МСБО 28, МСБО 31
Прибуток або збиток до оподаткування від продажу активів або погашення зобов'язань, які відносяться до діяльності, що припиняється	МСФЗ 5

Продовження табл. 4.1

1	2
Витрати на податок	МСБО 12
Сума, що включає підсумок прибутку (збитку) після оподаткування від: а) припиненої діяльності; б) оцінки за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж (або ліквідацію) активів або ліквідаційної групи, які є складовою припиненої діяльності)	МСБО 1
Прибуток або збиток за період	МСБО 1
Розподіл прибутку або збитку за період: (а) прибуток або збиток, що відноситься до частки меншості; (б) прибуток або збиток, що відноситься до власників капіталу материнського підприємства	МСБО 27

Водночас додаткові статті, заголовки та проміжні підсумки слід також подавати безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки, коли це доречно для розуміння фінансових результатів діяльності підприємства.

Це дає можливість врахувати:

- ✓ специфіку діяльності підприємства;
- ✓ частоту окремих операцій та подій;
- ✓ вплив окремих компонентів доходу та витрат на фінансовий результат.

Наприклад, МСБО 33 “Прибуток на акцію” передбачає, що підприємства, звичайні акції яких відкрито продаються та купуються (або підприємства, які перебувають у процесі викупу таких акцій), мають обов’язково наводити безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки показники, які відображують прибуток, що припадає на одну звичайну акцію. Своєю чергою, в МСБО 30 наведено більш конкретні вимоги щодо подання та розкриття інформації у Звіті про прибутки та збитки банків та подібних фінансових установ.

Проте переглянутий МСБО 1 забороняє подавати (у Звіті про прибутки та збитки або у примітках до нього) будь-які витрати або доходи як надзвичайні (екстраординарні) статті.

Згідно з МСБО 1, частина інформації підлягає відображенню або безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки, або у примітках до фінансових звітів. Це означає, що підприємство само визначає, де подавати таку інформацію, але обов’язково має наводити її у фінансовій звітності.

Прикладами такої інформації є:

- ✓ суттєві статті доходів і витрат;
- ✓ сума дивідендів;
- ✓ аналіз витрат.

Якщо статті доходів та виплат є суттєвими, їх характер і суму слід розкривати окремо.

Прикладами обставин, що можуть призвести до окремого розкриття статей доходу та витрат, є такі:

- ✓ списання вартості запасів до чистої вартості реалізації або основних засобів до їх суми очікуваного відшкодування, а також сторнування такого списання;

- ✓ реструктуризація діяльності підприємства та сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;
- ✓ продаж основних засобів;
- ✓ продаж довгострокових інвестицій;
- ✓ припинена діяльність;
- ✓ урегулювання судових позовів;
- ✓ інші сторнування забезпечень.

Далі наведено приклад розкриття такої інформації.

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ALTANA"

22. Інші операційні витрати

	2002	2001
Амортизація гудвілу	20,281	19,345
Списання дебіторської заборгованості	3,659	1,825
Збитки від продажу основних засобів	4,879	1,589
Збитки від курсових різниць, чисті	7,729	8,251
Доброчинні внески	6,253	2,630
Внески на спеціальні заходи	6,746	1,967
Втрати від зменшення корисності	0	10,527
Інші	26,784	16,781
	76,331	62,915

У певних випадках МСФЗ дозволяють взаємну компенсацію (згортання) прибутків та збитків, тобто відображення у Звіті про прибутки та збитки чистої суми (різниці). У такий спосіб можуть бути відображені операції, які безпосередньо не генерують дохід, але є супутними щодо основної діяльності підприємства. Результатом таких операцій є дохід за вирахуванням витрат, що виникли внаслідок цієї самої операції. Наприклад:

- а) прибуток або збиток від продажу непоточних активів може бути відображений шляхом вирахування з суми надходження від продажу балансової вартості активу та витрат на збут;
- б) витрати, пов'язані із забезпеченням, створеним згідно з МСБО 37, які компенсуються згідно з угодою з третьою стороною, можуть бути відображені за вирахуванням суми такої компенсації.

Крім того, на нетто-основі можуть бути відображені прибутки та збитки, що виникають від групи подібних операцій, зокрема:

- ✓ прибутки та збитки, пов'язані з фінансовими інструментами, призначеними для операцій (торгівлі);
- ✓ курсові різниці;
- ✓ прибутки та збитки внаслідок зміни чистої монетарної позиції у звітах, складених згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції";
- ✓ частка в прибутках та збитках асоційованих підприємств, коли облік ведеться за методом участі в капіталі.

Проте такі прибутки та збитки дозволяється згортати лише якщо вони є несуттєвими.



ПРИКЛАД 4.1

Наприклад, якщо протягом одного звітного періоду підприємство мало прибуток від реалізації будівлі 50 млн грн та збиток від продажу транспортних засобів 20 млн грн і ці суми є значними, не можна показати прибуток від реалізації основних засобів 30 млн грн без окремого відображення відповідних валових сум.

МСБО 1 вимагає розкриття (безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки або у примітках) суми дивідендів, визнаних як розподіл капіталу між власниками капіталу впродовж періоду та відповідно суму дивідендів на акцію.

Таку інформацію звичайно наводять у примітках до звітів щодо акціонерного капіталу або розподілу прибутку.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ"

12. Акціонерний капітал (фрагмент)

Рішенням зборів акціонерів компанії, що відбулися 15 червня 2001 року, затверджені дивіденди за рік, що закінчився 31 грудня 2000 року, у такому розмірі:

Звичайні акції

0,0012 на одну акцію 10.390

Разом 10.390.

Аналіз витрат

Підприємству слід подавати аналіз витрат із застосуванням класифікації, або за характером витрат, або за їх функціями.

Перший підхід передбачає групування витрат з однорідними економічними елементами (наприклад, амортизація; покупка матеріалів; транспортні витрати; виплати працівникам; витрати на рекламу) без розподілу їх між функціями у межах підприємства.

Далі наведено приклад форми аналізу витрат на основі класифікації за їх характером:

Дохід від основної діяльності	X
Інший дохід	X
Зміни в запасах готової продукції та незавершеного виробництва	X
Використані сировина і матеріали	X
Витрати на виплати працівникам	X
Витрати на амортизацію	X
Інші витрати	X
Разом витрати	<u>(X)</u>
Прибуток	<u>X</u>

Другий підхід визначає групування витрат за їх функціями (виробництво, збут, управління тощо). Внаслідок цього виробничі витрати включаються до со-

біваргості реалізованої продукції, яка подається окремою статтею, а решту витрат відносять до складу витрат на збут, адміністративних та інших витрат.

Цей метод може забезпечити більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за елементами. Але розподіл витрат за функціями вимагає суб'єктивного судження та довільного розподілу. Найбільш типовий приклад застосування класифікації витрат за їх функціями має такий вигляд:

Дохід від продажу	X
Собівартість продажу	(X)
Валовий прибуток	X
Інший дохід	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток	X

МСБО 1 вимагає вибору того підходу, який забезпечує достовірну та найбільш доречну інформацію про витрати конкретного підприємства.

Крім того, враховуючи важливість інформації про елементи витрат для прогнозування руху грошових коштів, зазначений стандарт передбачає, що підприємства, які застосовують класифікацію витрат за функціями, мають додатково розкривати інформацію про елементи витрат (включаючи витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам).

МСБО 1 заохочує підприємство подавати аналіз витрат безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки. У додатку до МСБО 1 проілюстровані два формати Звіту про прибутки та збитки, які відрізняються саме підходами до аналізу витрат. Приклади цих форматів наведено у *табл. 4.2*.

Таблиця 4.2. Консолідований Звіт про прибутки та збитки ВАТ “Меркурій” за рік, що завершився 31 грудня 2003 р. (на елементній основі)

тис. грн

Стаття	2003	2002
Дохід від продажу	1 240	920
Інший дохід	100	60
Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва	10	(20)
Роботи, виконані підприємством та капіталізовані	20	40
Використані сировина та матеріали	(480)	(340)
Витрати на виплати працівникам	(270)	(110)
Амортизаційні витрати	(45)	(30)
Зменшення корисності основних засобів	(50)	(—)
Інші витрати	(15)	(10)
Фінансові витрати	(150)	(200)
Частка прибутку асоційованих компаній	110	30
Прибуток до сплати податків	460	280
Витрати з податку на прибуток	(220)	(160)
Прибуток за період	240	120
Відноситься до:		
Власників капіталу материнського підприємства	200	100
Частки меншості	40	20

Позитивне значення зміни залишків незавершеного виробництва та готової продукції означає, що обсяг виробництва у звітному періоді перевищує обсяг продажу, а негативне, навпаки, показує, що обсяг продажу перевищує обсяг виробництва.

Таблиця 4.3. Консолідований Звіт про прибутки та збитки ВАТ “Меркурій” за рік, що завершився 31 грудня 2003 р. (на елементній основі)

тис. грн

Стаття	2003	2002
Дохід від продажу	1 240	920
Собівартість реалізованої продукції	(630)	(440)
Валовий прибуток	570	460
Інший дохід	100	60
Витрати на збут	(70)	(30)
Адміністративні витрати	(120)	(50)
Інші витрати	(20)	(10)
Фінансові витрати	(150)	(200)
Частка прибутку асоційованих підприємств	110	30
Прибуток до сплати податків	460	280
Витрати з податку на прибуток	(220)	(160)
Прибуток за період	240	120
Відноситься до:		
Власників капіталу материнського підприємства	200	100
Частки меншості	40	20

Собівартість реалізованої продукції звичайно визначається за даними поточного обліку (з використанням методів ФАЙФО, середньозваженої собівартості тощо) відповідно до МСБО 2 “Запаси”.

Дохід від продажу в обох наведених звітах визнається згідно з МСБО 18 “Дохід”.

Підприємство може окремо показувати валовий дохід (*Gross Sales*) та чистий дохід (*Net Sales*) від продажу.

Чистий дохід дорівнює валовому доходу від продажу за вирахуванням отриманих знижок за дострокову оплату (*Sales Discounts*), повернення та уцінки проданих товарів (*Sales Returns and Allowance*) та податків з продажу (*Sales Taxes*).

Однак, як свідчить практика, більшість підприємств наводять у Звіті про прибутки та збитки лише чистий дохід. Це зумовлено поширеним підходом до відображення продажу, згідно з яким податки з продажу (в тому числі ПДВ) не відображаються на рахунку “Дохід від продажу”.

Формати Звіту про прибутки та збитки

У практиці застосовують різні формати Звіту про прибутки та збитки. Але все різноманіття цих форматів можна класифікувати таким чином (рис. 4.1).

Слід визначити, що горизонтальний формат, який має двосторонню форму (ліворуч наводяться доходи, а праворуч — витрати), нечасто зустрічається на практиці. Звіт про прибутки та збитки на функціональній основі передбачає групу-

вання витрат за функціями бізнесу (виробництво, збут, дослідження, управління) та може мати багатоступеневу або одноступеневу форму. Багатоступеневий Звіт передбачає поетапний розрахунок прибутку (збитку) за період.



Рис. 4.1. Класифікація форматів Звіту про прибутки та збитки

Прикладом такого формату є наведений далі консолідований Звіт про прибуток Групи "Nestle" (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Консолідований Звіт про прибуток Групи "Nestle"

В млн швейцарських франків	Примітки	2002	2001
1	2	3	4
Продаж	1	89 160	84 698
Собівартість реалізованої продукції		(38 521)	(37 756)
Витрати на розповсюдження		(7 112)	(6 421)
Витрати на маркетинг та адміністративні витрати		(31 379)	(29 372)
Витрати на дослідження та розробки		(1 208)	(1 162)
Прибуток до сплати відсотка податку та амортизації гудвілу	1	10 940	9 987
Чистий інший дохід (витрати)	2	1 686	(135)
Амортизація та зменшення корисності гудвілу		(2 277)	(678)
Прибуток до відсотків та податків		10 349	9 174
Чисті фінансові витрати	3	(665)	(407)
Прибуток до оподаткування	4	9 684	8 767
Податки	5	(2 295)	(2 429)
Чистий прибуток консолідованих компаній		7 389	6 338
Частка прибутку, що відноситься до часток меншості		(329)	(192)

Продовження табл. 4.4

1	2	3	4
Частка результатів асоційованих підприємств	6	504	535
Чистий прибуток		7 564	6 681
Прибуток на акцію (в швейц. франках)			
Базовий прибуток на акцію	7	19.51	17.25
Повністю розвинений прибуток на акцію	7	19.30	17.14

Оскільки незалежно від формату інформація про елементи витрат повинна бути розкрита, Група "Nestle" наводить таку інформацію у примітках.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE"

4. Витрати за характером

Наступні статті розподілено відповідно до заголовків витрат за функціями у Звіті про прибутки.

У млн швейцарських франків	2002	2001
Амортизація основних засобів	2 542	2 581
Витрати на оплату праці та соціальне забезпечення	13 976	13 081
Витрати на операційну оренду	528	450
Курсові різниці	(141)	61

В одноступеневому Звіті у складі звичайної діяльності спочатку наводяться всі статті доходів, а потім всі статті витрат. Різниця між підсумками доходів і витрат показує прибуток компанії.

Такий звіт є розповсюдженим серед компаній США, але не знайшов широкого розповсюдження в інших країнах.

Для деяких західноєвропейських країн (Франція, Бельгія, Іспанія, Фінляндія тощо) характерним є складання Звіту про прибутки та збитки на основі елементів витрат.

Прикладом вертикального формату на основі елементів витрат є консолідований Звіт про прибутки та збитки Групи "Stora Enso" (табл. 4.5).

Таблиця 4.5. Консолідований Звіт про прибутки та збитки Групи "Stora Enso"

Млн швейцарських франків	Примітки	2000	2001	2002
1	2	3	4	5
Продаж	3, 4	13 017.0	13 508.8	12 782.6
Зміни в запасах готової продукції та незавершене виробництво		-51.1	38.4	30.3
Інший дохід	6	96.1	63.2	176.1
Прибуток від продажу діяльності, що припиняється; енергетика	6	524.8	—	—

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4	5
Матеріали та послуги		-6 037.8	-6 547.8	-6 373.2
Фрахт та комісійні		-1 282.2	-1 234.0	-1 240.9
Витрати на персонал	7, 18	-1 995.7	-2 234.4	-2 282.0
Амортизація та зменшення корисності	10	-1 129.4	-1 267.6	-2 441.9
Інші витрати	6	-770.4	-839.7	-802.6
Чисті фінансові	8	-292.9	-343.5	-206.2
Частка в результатах асоційованих компаній	12	20.6	79.6	14.6
Прибуток до оподаткування		2 099.0	1 223.0	-343.2
Витрати з податку на прибуток	9	-650.3	-299.6	120.9
Прибуток за період		1 478.7	923.4	-222.3
Відноситься до:				
Власників капіталу материнського підприємства		1 435.0	926	-222.4
Частки меншості		13.7	-2.9	0.1
Прибуток на акцію				
Базовий прибуток на акцію, євро	25	1.77	1.03	-0.25
Розбавлений прибуток на акцію, євро	25	1.76	1.03	-0.25

Слід зазначити, що Звіти про прибутки та збитки на функціональній основі є найбільш поширеними. Тому навіть європейські компанії, які зацікавлені в розширенні міжнародних зв'язків, друкують свої звіти англійською мовою у форматі на функціональній основі.

4.3. ПРИБУТОК НА АКЦІЮ

Порядок визначення та подання прибутку на акцію у фінансовій звітності описано в МСБО 33 "Прибуток на акцію", який затверджено в січні 1997 року та який набрав чинності з 1 січня 1998 року. У грудні 2003 року МСБО 33 було переглянуто. В результаті перегляду не було внесено принципових змін, але значно розширено ілюстративний матеріал у вигляді додатків. Положення МСБО 33 поширюються на підприємства:

- 1) звичайні (або потенційні звичайні), акції яких відкрито продаються та купуються;
- 2) які перебувають у процесі випуску звичайних (або потенційних звичайних) акцій на відкриті фондові ринки;
- 3) які не мають ні звичайних, ні потенційних звичайних акцій, що вільно продаються та купуються, але які розкривають прибуток на акцію у фінансовій звітності.

МСБО 33 передбачає розкриття двох показників прибутку на акцію: базисного та розбавленого. При цьому базисний та розбавлений прибуток на акцію слід наводити безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку у чистому прибутку відповідного періоду.

Якщо результатом діяльності підприємства за певний період є збиток, у Звіті про прибутки та збитки наводиться відповідно базисний та розбавлений збиток на акцію.

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

Якщо у складі звітності одночасно подаються фінансові звіти материнської компанії та консолідовані фінансові звіти, показники, передбачені МСБО 33, надаються лише на основі консолідованої інформації.

Розрахунок базисного прибутку на акцію

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

Згідно з МСБО 33, "**звичайна акція** (*Ordinary Share*) — це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу".

Це означає, що звичайні акції надають право участі у чистому прибутку лише після інших видів акцій, звичайно привілейованих.

Тому для визначення прибутку, який належить до звичайних акцій, з суми загального чистого прибутку за відповідний період слід вирахувати суму чистого прибутку, що належить власникам привілейованих акцій, у тому числі:

- суму дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за період;
- повну суму дивідендів на некумулятивні привілейовані акції цього періоду незалежно від того, чи були оголошені ці дивіденди.

При цьому до суми дивідендів на привілейовані акції певного періоду не включається сума дивідендів на привілейовані акції, що була сплачена або оголошена протягом поточного звітного періоду, за попередні звітні періоди.

Отже, базисний прибуток на акцію розраховується за формулою

$$\frac{\text{Чистий прибуток} - \text{Чистий прибуток, що припадає на привілейовані акції}}{\text{Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу протягом звітного періоду}}$$

Знаменник цієї формули враховує можливість змін у складі акціонерного капіталу протягом звітного періоду. Тому для розрахунку середньозваженої кількості звичайних акцій кількість їх на початок періоду коригується на кількість акцій, випущених та викуплених у акціонерів протягом періоду, помножену на часовий зважений коефіцієнт.

Часовий зважений коефіцієнт (*Time-Weighting Factor*) — це співвідношення загальної кількості днів, протягом яких акції перебувають в обігу, та загальної кількості днів відповідного періоду.

Проілюструємо методику розрахунку середньозваженої кількості акцій на прикладі.



ПРИКЛАД 4.2

На початок року в обігу перебувало 100 000 звичайних акцій ВАТ "Апогей".
 25 квітня здійснено нову емісію звичайних акцій у кількості 50 000.
 7 червня ВАТ "Апогей" викупило у акціонерів 30 000 власних звичайних акцій.
 6 жовтня 20 000 раніше викуплених звичайних акцій повторно випущено в обіг.
 Розрахунок середньозваженої кількості звичайних акцій ВАТ "Апогей", що перебували в обігу протягом звітнього року, наведено в *табл. 4.6*.

Таблиця 4.6. Розрахунок середньозваженої кількості звичайних акцій в обігу

Період обігу	Кількість акцій в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середньозважена кількість акцій
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) · (3)
01.01 — 24.04	100 000	114/365	31 233
25.04 — 06.06	150 000	43/365	17 671
07.06 — 05.10	120 000	121/365	39 781
06.10 — 31.12	140 000	87/365	33 370
Разом		365/365	122 055

Таким чином, середньозважена кількість звичайних акцій ВАТ "Апогей", що перебували в обігу протягом звітнього року, дорівнює 122 055 штук.

Отже, якщо чистий прибуток підприємства за звітний рік становить 1 млн грн та 10% цього прибутку буде сплачено як дивіденди за привілейованими акціями, базисний прибуток на акцію за звітний рік дорівнюватиме:

$$\frac{1\,000\,000 - 100\,000}{122\,055} = 7,37 \text{ грн.}$$

З метою розрахунку середньозваженої кількості датою випуску акцій в обіг звичайно є дата виникнення дебіторської заборгованості.

Найбільш типові обставини та дати випуску акцій в обіг наведено в *табл. 4.7*.

Таблиця 4.7. Загальний підхід до визначення дати випуску в обіг звичайних акцій

Форма компенсації, наданої за випущені акції	Дата випуску акцій в обіг
1	2
Грошові кошти	Дата виникнення дебіторської заборгованості
Добровільна реінвестиція дивідендів на звичайні або привілейовані акції	Дата виплати дивідендів
Перетворення інструменту позикового капіталу (наприклад, облігацій) на звичайні акції	Дата припинення нарахування відсотків за інструментами позикового капіталу
Відсотки або номінальна вартість інших фінансових інструментів	Дата припинення нарахування відсотків за іншими фінансовими інструментами

Продовження табл. 4.7

1	2
Погашення зобов'язань	Дата погашення зобов'язань
Придбання активів (крім грошових коштів)	Дата придбання активів
Послуги, надані емітенту	Дата надання послуг

Проте в будь-яких випадках слід виходити з сутності угоди про випуск акцій, а не з її юридичної форми.

Звичайні акції, випущені як частина вартості придбання підприємств, враховуються при обчисленні середньозваженої кількості акцій з дати придбання.

У разі часткової оплати випущених акцій вони розглядаються як частка звичайної акції пропорційно участі в дивідендах, які припадають на повністю сплачені звичайні акції.

Датою початку обігу звичайних акцій, випуск яких залежить від виконання певних умов (наприклад, непередбачених подій), є дата, коли всі ці умови виконано. При цьому звичайні акції в обігу, які підлягають відкликанню (вилученню) у разі непередбачених подій, слід розглядати як акції, що випускаються в залежності від непередбачених подій.

Акції, що випускаються в залежності від непередбачених подій, включаються до розрахунку прибутку на акцію станом на початок періоду (або на дату угоди про випуск таких акцій, якщо вона є пізнішою).

Якщо умови випуску акцій не були виконані, то кількість вказаних акцій базується на кількості акцій, які були б випущені у разі збігання кінця звітнього періоду та закінчення непередбаченої події. У цьому випадку після закінчення періоду непередбаченої події перерахунок кількості акцій не робиться.

Кількість звичайних акцій в обігу може змінюватися без відповідної зміни у ресурсах підприємства.

Прикладами такої ситуації є:

- 1) випуск акцій для безплатного пропорційного розподілу між акціонерами (бонусна емісія або сплата дивідендів акціями);
- 2) випуск похідних цінних паперів з премією (наприклад, прав на придбання звичайних акцій), призначених для існуючих акціонерів;
- 3) дробіння або консолідація акцій.

Згідно з МСБО 33, середньозважену кількість звичайних акцій в обігу слід коригувати з урахуванням подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах (окрім конвертування потенційних звичайних акцій, що перебувають в обігу). При цьому припускається, що така подія відбулася на початку найранішого з усіх наведених у фінансових звітах періодів.

Розглянемо коригування середньозваженої кількості звичайних акцій в обігу на прикладі дробіння акцій.



ПРИКЛАД 4.3

1 січня 2003 року акціонерне товариство здійснило дробіння звичайних акцій у співвідношенні 3 : 1.

На 31 грудня 2002 року в обігу перебувало 150 000 звичайних акцій.
Інших змін кількості акцій в обігу протягом 2002—2003 років не було.

Чистий прибуток, що припадає на звичайні акції, становив:

в 2002 році — 600 000 грн,

в 2003 році — 900 000 грн,

2002 року базисний прибуток на акцію був 4 грн.

Виходячи з наведених даних, базисний прибуток на акцію 2003 року дорівнює:

$$\frac{900\,000}{150\,000 + (150\,000 \cdot 3)} = 1,5 \text{ грн.}$$

Перерахований базисний прибуток на акцію за 2002 рік, що підлягає відображенню у фінансових звітах за 2003 рік, становить:

$$\frac{600\,000}{600\,000} = 1,0 \text{ грн.}$$

Аналогічний підхід до коригування середньозваженої кількості акцій застосовується у випадку бонусної емісії.

Під час випуску похідних цінних паперів їх ціна часто є нижчою за справедливую вартість пов'язаних з ними звичайних акцій. Це означає наявність премії (бонусного елемента). У цьому випадку кількість звичайних акцій, що застосовуються для обчислення базисного прибутку на акцію, дорівнює:

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

Своєю чергою, справедлива вартість однієї акції, яка теоретично виключає придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів, визначається так:

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

Розглянемо коригування середньозваженої кількості акцій в умовах випуску прав на придбання звичайних акцій.



ПРИКЛАД 4.4

Підприємство випустило похідні цінні папери, які надають право існуючим акціонерам придбати 1 квітня 2003 року одну нову акцію за 5 гривень на кожні чотири акції, що зараз перебувають в обігу.

Станом на 31 березня 2003 року в обігу перебувало 200 000 звичайних акцій, а ринкова ціна однієї акції була 8 гривень.

Чистий прибуток, що припадає на звичайні акції, становив:

в 2002 році — 400 000 грн,

в 2003 році — 600 000 грн.

Базисний прибуток на акцію за 2002 рік становив 2 грн.

Інших змін у складі звичайних акцій у 2002–2003 роках не було.

Виходячи з цього, справедлива вартість однієї звичайної акції, яка теоретично виключає право на придбання нових акцій, дорівнює:

$$\frac{8 \text{ грн} \cdot 200\,000 + 5 \text{ грн} \cdot 50\,000}{250\,000} = 7,4 \text{ грн.}$$

Звідси коригуючий коефіцієнт становить:

$$\frac{8}{7,4} = 1,08 \text{ грн.}$$

Тепер обчислимо базисний прибуток на акцію за 2003 рік:

$$\frac{600\,000}{(200\,000 \cdot 3/12 \cdot 1,08) + (250\,000 \cdot 9/12)} = 2,48 \text{ грн.}$$

Перерахований прибуток на акцію за 2002 рік дорівнюватиме:

$$\frac{400\,000}{200\,000 \cdot 1,08} = 1,85 \text{ грн.}$$

Розрахунок розбавленого прибутку на акцію

Для обчислення **розбавленого прибутку на акцію** (*Diluted Earnings Per Share*) чистий прибуток, що може бути розподілений серед власників звичайних акцій та їх середньозважену кількість в обігу, слід скоригувати з урахуванням впливу розбавляючих потенційних звичайних акцій.

Потенційні звичайні акції (*Potential Ordinary Shares*) — це фінансові інструменти або інші контракти, які можуть надавати їхнім власникам право на звичайні акції.

Прикладом потенційних звичайних акцій є:

- ✓ фінансові інструменти (в тому числі привілейовані акції), які можуть бути конвертовані у звичайні акції;
- ✓ варанти та опціони;
- ✓ заохочувальні програми підприємства, які дають змогу працівникам отримати звичайні акції як частину їхньої винагороди;
- ✓ акції, які будуть випущені для задоволення певних умов контракту, таких як придбання іншого підприємства або інших активів.

Потенційні звичайні акції вважаються розбавляючими тільки за умови, що конвертування їх у звичайні акції призведе до зменшення чистого прибутку на акцію від звичайної діяльності, що триває.

Потенційні звичайні акції є антирозбавляючими, якщо конвертування їх у звичайні акції збільшить прибуток (або зменшить збиток) на акцію від звичайної діяльності, що триває. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію вплив антирозбавляючих потенційних звичайних акцій не враховується.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію чистий прибуток, що припадає на звичайні акції, коригується на суму доходів і витрат (з урахуванням податків), пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями (рис. 4.2).

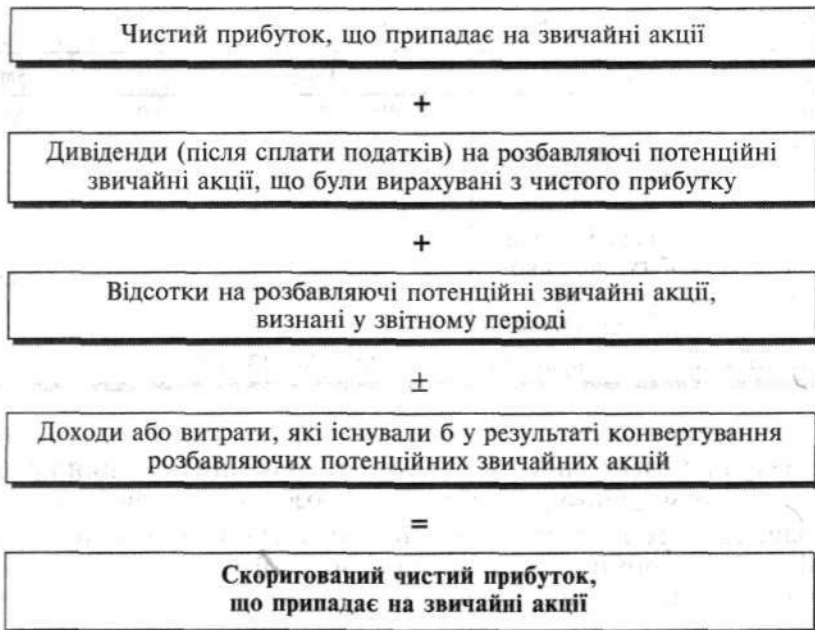


Рис. 4.2. Коригування чистого прибутку з урахуванням впливу розбавляючих потенційних звичайних акцій

Одночасно до середньозваженої кількості звичайних акцій в обігу слід додати середньозважену кількість звичайних акцій, які були б випущені в результаті конвертування всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. При цьому припускається, що:

- 1) розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій;
- 2) курс конвертування (або ціна здійснення прав) був найбільш вигідним для держателя потенційних звичайних акцій.

Розглянемо розрахунок розбавленого прибутку на акцію на прикладі впливу конвертованих облігацій.



ПРИКЛАД 4.5

ВАТ "Апогей" випустило в обіг 20 000 конвертованих облігацій. Кожні 5 облігацій можуть бути конвертовані у 3 звичайні акції. Витрати на сплату відсотків за конвертованими облігаціями становлять 10 000 грн на рік. Ставка податку на прибуток — 30%.

Використовуючи дані та результати розрахунків попереднього прикладу (приклад 4.3), обчислимо розбавлений прибуток на акцію ВАТ "Апогей" (табл. 4.8).

Отже, у разі конвертування всіх облігацій у звичайні акції дохід власників звичайних акцій ВАТ "Апогей" знизиться з 7,4 грн на 1 акцію до 6,76 грн.

Таблиця 4.8. Розрахунок розбавленого прибутку на акцію

Показник	Розрахунок	Сума, грн
Скоригований чистий прибуток	$(900\ 000 + 10\ 000) - 10\ 000 \cdot 0,3$	907 000
Додаткова кількість звичайних акцій в обігу після конвертації облігацій	$\frac{20\ 000}{5} \cdot 3$	12 000
Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу, що використовується для розрахунку розбавленого прибутку на акцію	$122\ 055 + 12\ 000$	134 055
Розбавлений прибуток на акцію	$907\ 000 : 134\ 055$	6,76

Якщо потенційні звичайні акції дочірнього, асоційованого або спільного підприємства мають розбавляючий вплив на консолідований базисний прибуток інвестора, то вони враховуються при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.

Акції, випуск яких залежить від певних умов (або подій), враховуються при обчисленні розбавленого прибутку на акцію, якщо ці умови було виконано (або події відбулися) в порядку, аналогічному розрахунку базового прибутку на акцію.

Опціони та інші угоди щодо придбання акцій вважаються розбавляючими, якщо вони призводять до випуску звичайних акцій за ціною, нижчою від їхньої справедливої вартості. При цьому справедлива вартість визначається на основі середньої ціни звичайних акцій протягом відповідного періоду. Різниця між справедливою вартістю акцій та ціною їх випуску становить суму розбавлення. Відповідно різниця між кількістю випущених акцій та кількістю акцій, які були б випущені за справедливою вартістю, розглядається як випуск звичайних акцій без компенсації.

Отже, для обчислення розбавленого прибутку на акцію опціони та інші угоди щодо придбання акцій поділяються на дві частини (рис. 4.3).

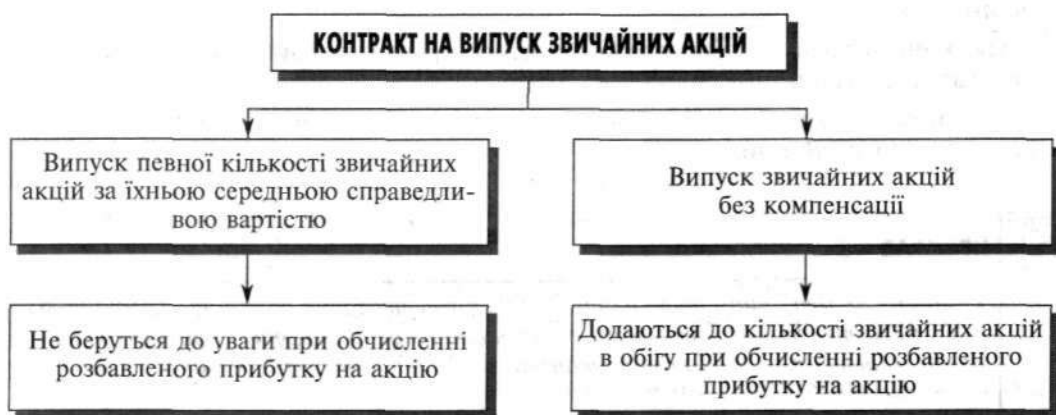


Рис. 4.3. Аналіз контрактів на випуск звичайних акцій з метою обчислення розбавленого прибутку на акцію

Розглянемо розрахунок розбавленого прибутку на акцію з урахуванням впливу опціонів на такому прикладі.

**ПРИКЛАД 4.6**

Підприємство випустило в обіг (на початку року) опціон на придбання 20 000 звичайних акцій за ціною 12 грн кожна.

Середня ціна звичайної акції підприємства протягом року була 15 грн.

Протягом року в обігу перебувало 100 000 звичайних акцій, а чистий прибуток за рік становив 250 000 грн. Привілейованих акцій в обігу немає.

Виходячи з наведених даних, сума очікуваного надходження від конвертування опціону в звичайні акції дорівнює:

$$20\,000 \cdot 12 \text{ грн} = 240\,000 \text{ грн.}$$

Звідси кількість акцій, випущених за справедливою вартістю, становить:

$$240\,000 : 15 = 16\,000 \text{ акцій.}$$

Отже, кількість розбавляючих звичайних акцій внаслідок здійснення опціону буде:

$$20\,000 - 16\,000 = 4\,000 \text{ акцій.}$$

Тепер розрахуємо базисний та розбавлений прибуток на акцію.

$$\text{Базисний прибуток на акцію} = \frac{6\,000\,000 - (300\,000 \cdot 5)}{1\,500\,000} = 3 \text{ грн.}$$

$$\text{Розбавлений прибуток на акцію} = \frac{4\,800\,000 - 1\,500\,000}{1\,500\,000} = 2,2 \text{ грн.}$$

Враховуючи вплив угод щодо придбання акцій, слід мати на увазі, що частково сплачені акції вважаються еквівалентами опціонів (або варантів) тою мірою, в якій вони не мають права на участь у дивідендах протягом періоду.

За угодами щодо опціонів на акції та іншого платежу на основі акції, до яких застосовується МСФЗ 2 "Платіж на основі акції", емісійна ціна і ціна виконання мають включати справедливу вартість товарів або послуг, які надійдуть до підприємства у майбутньому згідно із зазначеними вище угодами.

**ПРИКЛАД 4.7**

Підприємство випустило опціони на акції, про які є така інформація:

Середньозважена кількість опціонів на акції для працівників,
за якими ще не набуто прав 1 000.

Середньозважена сума на працівника, що буде визначена упродовж
залишкового періоду внаслідок надання послуг працівниками для
отримання прав на опціони, визначена згідно з МСФЗ 2, євро 1 200.

Ціна здійснення ще не набутих опціонів на акції, у разі платежу коштами, євро 15.

Виходячи з наведених даних, розрахуємо скориговану ціну здійснення опціонів:

Справедлива вартість вже наданих послуг на одного працівника, євро 1 200.

Справедлива вартість вже наданих послуг на один опціон
(1 200 : 1 000), євро 1,2.

Сукупна ціна здійснення опціона на акції (15 + 1,2), євро 16,2.

При вирішенні питання, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими або антирозбавляючими, кожен випуск (або серія) потенційних звичайних акцій розглядається окремо у послідовності від найбільш розбавляючих до найменш розбавляючих. При цьому показник чистого прибутку від звичайної діяльності, що триває, на акцію використовується як своєрідне "контрольне число".



ПРИКЛАД 4.8

Є така інформація про підприємство:

- 1) чистий прибуток становить 6 000 тис. гривень (у тому числі чистий прибуток від звичайної діяльності 4 800 тис. грн);
- 2) ставка податку на прибуток — 30%;
- 3) середня ціна звичайної акції протягом періоду — 15 грн;
- 4) в обігу перебуває:
 - а) 1 500 000 звичайних акцій;
 - б) 300 000 конвертованих привілейованих акцій (4 привілейовані акції можуть бути конвертовані в 1 звичайну акцію), за якими сплачуються дивіденди в сумі 5 грн на 1 акцію;
 - в) опціони на придбання 1 500 000 акцій за ціною 12 гривень;
 - г) 120 000 конвертованих 10% облігацій номінальною вартістю 50 грн (10 облігацій можуть бути конвертовані в 1 звичайну акцію).

На основі наведеної інформації послідовно розрахуємо розбавлений прибуток на акцію.

Етап 1. Розрахунок чистого прибутку на акцію та чистого прибутку від звичайної діяльності на акцію.

$$\text{Базисний чистий прибуток на акцію} = \frac{6\,000\,000 - (300\,000 \cdot 5)}{1\,500\,000} = 3 \text{ грн.}$$

$$\text{Чистий прибуток від звичайної діяльності, що триває, на акцію} = \frac{4\,800\,000 - 1\,500\,000}{1\,500\,000} = 2,2 \text{ грн.}$$

Етап 2. Визначимо ступінь розбавлення прибутку внаслідок конвертування кожного типу потенційних звичайних акцій:

Тип потенційних звичайних акцій	Вплив конвертування на прибуток, грн	Додаткова кількість акцій у результаті конверсії, штук	Прибуток на додаткову акцію, грн
Привілейовані акції	1 500 000 (300 000 · 5 грн)	1 200 000 (300 000 · 4)	1,25 грн
Опціони	нуль	300 000 [1 500 000 - (1 500 000 · 12 / 15)]	нуль
Конвертовані облігації	420 000 [(120 000 · 5 · 0,1) · (1 - 0,3)]	120 000	3,5 грн

Отже, за ранжиром розбавлення потенційні звичайні акції слід розглядати в такій послідовності:

- 1) опціони,
- 2) привілейовані акції,
- 3) конвертовані облигації.

Етап 3. Розглянемо вплив на контрольне число кожної потенційної звичайної акції за ранжиром розбавлення.

	Прибуток, грн	Кількість акцій, шт.	Прибуток на акцію, грн
Контрольне число (чистий прибуток від звичайної діяльності, що триває, на акцію)	3 300 000	1 500 000	2,20
Опціони	0	300 000	
	3 300 000	1 800 000	1,83
Привілейовані акції	1 500 000	1 200 000	
	4 800 000	3 000 000	1,60
Конвертовані облигації	420 000	120 000	
	5 220 000	3 120 000	1,67

Оскільки конвертовані облигації збільшують суму розбавленого прибутку від звичайної діяльності, що триває, на акцію, вони не включаються до розрахунку розбавленого прибутку на акцію.

Етап 4. Обчислення розбавленого прибутку на акцію.

	Прибуток, грн	Кількість акцій, шт.	Прибуток на акцію, грн
Базисний прибуток на акцію	4 500 000	1 500 000	3,0
Опціони	0	300 000	
Привілейовані акції	1 500 000	1 200 000	
Розбавлений прибуток на акцію	6 000 000	3 000 000	2,0

Здійснюючи наведені вище розрахунки, слід пам'ятати, що потенційні звичайні акції, які були анульовані або конвертовані у звичайні акції протягом звітного періоду, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію за період з початку року до дати відповідно їх анулювання або конвертування.

У разі зміни кількості звичайних акцій або потенційних звичайних акцій у результаті бонусної емісії (або випуску акцій для безплатного пропорційного розподілу між акціонерами), їх дробіння або консолідації, розрахунки базисного та розбавленого прибутку на акцію за періоди, наведені у Звіті про прибутки та збитки, слід розкривати.

Крім того, базисний та розбавлений прибуток на акцію слід коригувати з урахуванням впливу помилок і коригувань унаслідок змін облікової політики, які відображають ретроспективно.

Розкриття інформації про прибуток на акцію

Згідно з МСБО 33, слід розкривати:

- суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, та узгодження цих сум з сумами чистого прибутку (збитку) певного періоду;
- середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, та узгодження цих знаменників між собою.

Таку інформацію звичайно наводять у примітках до фінансових звітів.

**ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE"****7. Прибуток на акцію**

	2002	2001
Базисний прибуток у швейцарських франках на акцію	19,51	17,25
Чистий прибуток у Звіті про прибуток (у млн швейцарських франків)	7 564	6 681
Середньозважена кількість акцій в обігу	387 641 752	387 369 846
Повністю розбавлений прибуток на акцію у швейцарських франках	19,30	17,14
Теоретично чистий прибуток, що припускається у разі виконання усіх опціонів в обігу та продажу всіх викуплених акцій (у млн швейцарських франків)	7 786	6 918
Кількість акцій	403 520 000	403 520 000

**ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NOVARTIS"****7. Прибуток на акцію**

Базисний прибуток на акцію розраховано шляхом ділення чистого прибутку, віднесеного на акціонерів, на середньозважену кількість акцій в обігу протягом року за вирахуванням середньої кількості акцій власної емісії, викуплених та утримуваних Групою.

	2002	2001
Чистий прибуток (млн швейц. франків)	7 313	7 024
Середньозважена кількість акцій в обігу	2 515 311 685	2 571 673 365
Базисний прибуток на акцію (швейц. франків)	2,91	2,73

Для розбавленого прибутку на акцію середньозважена кількість акцій в обігу коригується, виходячи з припущення конверсії усіх потенційних розбавляючих акцій. Конвертовані боргові зобов'язання Групи є потенційним розчином прибутку на акцію тою мірою, якою не охоплені хеджуванням з неконсолідованими частками участі працівників і фундаціями виплат працівникам, для забезпечення необхідні кількості акцій для конверсії. При обчисленні розбавле-

ного прибутку на акцію враховуються усі потенційні розбавлення прибутку на акцію, що виникають від конвертованих боргових зобов'язань та опціонів "кол" на акції "Novartis". Чистий прибуток коригується для виключення витрат на відсотки по боргових зобов'язаннях за вирахуванням податкового впливу.

Еквіваленти акцій на суму 16,2 млн (2001: 12,2 млн) було виключено з розрахунку розбавленого прибутку на акцію, оскільки вони є антирозбавляючими.

	2002	2001
	1	2
Середньозважена кількість акцій в обігу	2 515 311 685	2 571 673 365
Чистий прибуток (млн швейцарських франків)	7 313	7 024
Виключення витрат на відсоток по боргових зобов'язаннях (за вирахуванням податкового впливу)	3	3
Чистий прибуток, використаний для визначення розбавленого прибутку на акцію	7 316	7 027
Середньозважена кількість акцій в обігу	2 515 311 685	2 571 673 365
Коригування на припущення конверсії конвертованих боргових зобов'язань		1 507 027
Опціони "кол" на акції "Novartis"	54 891 036	4 574 401
Коригування для розбавляючих опціонів на акції	2 264 236	1 010 963
Середньозважена кількість акцій для розбавленого прибутку на акцію	2 572 466 957	2 578 765 756
Розбавлений прибуток на акцію (швейцарських франків)	2,84	2,72

Підприємство може розкривати додатково до базисного та розбавленого прибутку на акції інші суми на акцію, використовуючи при цьому:

- включений до Звіту про прибутки та збитки компонент чистого прибутку, що відрізняється від чистого прибутку, який припадає на звичайні акції;
- компонент чистого прибутку, який не включено до Звіту про прибутки та збитки окремою статтею.

У першому випадку (а) такі суми слід розраховувати, застосовуючи середньозважену кількість звичайних акцій, визначену згідно з МСБО 33.

У другому випадку (б) потрібно навести узгодження використаного компонента чистого прибутку та статті, що наведена у Звіті про прибутки та збитки.

У разі розкриття інших компонентів чистого прибутку на акцію підприємство повинно обчислювати знаменники згідно з вимогами МСБО 33.

Якщо розрахунок прибутку на акцію відображує зміну їх кількості після дати балансу внаслідок бонусної емісії, дробіння чи консолідації, то цей факт слід розкривати. Заохочується також надання опису суттєвих операцій зі звичайними або потенційними звичайними акціями (крім випуску акцій для безплатного пропорційного розподілу між акціонерами, їх дробіння чи консолідації), що відбуваються після дати балансу, в тому числі:

- випуск акцій за грошові кошти;
- випуск акцій, коли отримані кошти спрямовуються на погашення заборгованості, або привілейованих акцій в обігу на дату балансу;

- в) погашення звичайних акцій в обігу;
- г) конвертування потенційних звичайних акцій у звичайні акції;
- г) емісія варантів, опціонів або конвертованих цінних паперів;
- д) виконання умов, які призведуть до емісії акцій внаслідок непередбачених подій.

МСБО 33 заохочує також розкриття умов контрактів щодо потенційних звичайних акцій, що впливають на оцінку базисного та розбавленого прибутку на акцію.

4.4. ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

Метою складання *Звіту про зміни у власному капіталі* (*Statement of Changes in Equity*) є забезпечення потреби користувачів в отриманні інформації про всеохоплюючий прибуток. Така потреба виникає тому, що прибуток, наведений у Звіті про прибутки та збитку, не відображує частини змін у власному капіталі (дооцінка активів, результат змін в обліковій політиці тощо).

Всеохоплюючий прибуток відображує всі зміни у власному капіталі внаслідок операцій та інших подій, що існували у звітному періоді, крім інвестицій власників (учасників) і розподілу капіталу між ними (дивіденди тощо).

Згідно з МСБО 1, підприємство має подавати в окремому фінансовому звіті:

- а) прибуток або збиток за період;
- б) кожен статтю доходу або витрат за період, яка вимагається іншими стандартами або інтерпретаціями і визнана безпосередньо у власному капіталі, та загальний підсумок цих статей;
- в) суму доходів і витрат за період (розраховану як підсумок сум пунктів (а) і (б)), з окремим відображенням загальної суми, що відноситься до власників капіталу материнського підприємства та до частки меншості;
- г) для кожного компонента власного капіталу — вплив змін в облікових політиках і виправлення помилок, визнаних згідно з МСБО 8.

Крім того, у цьому Звіті або у примітках до нього слід подавати:

- а) суми операцій з власниками капіталу з окремим відображенням розподілу прибутку (капіталу) між ними;
- б) сальдо нерозподіленого прибутку на початок певного періоду, дату балансу та зміни за період;
- в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу та кожного резерву на початок і кінець періоду з розкриттям кожної зміни окремо.

Отже, МСБО 1 передбачає два варіанти подання інформації про зміни у власному капіталі (*рис. 4.4*).

Згідно з **першим варіантом** усі без винятку зміни у власному капіталі узагальнюються в одному звіті — Звіті про зміни у власному капіталі.

Цей звіт має форму таблиці, в якій узгоджується сальдо кожної статті власного капіталу на початок та кінець періоду.

При цьому кожен змін (збільшення або зменшення) у складі власного капіталу подають у Звіті про зміни у власному капіталі окремим рядком.

Приклад Звіту про зміни у власному капіталі наведено в *табл. 4.9*.



Рис. 4.4. Підходи до розкриття змін у власному капіталі згідно з МСБО 1

Такий звіт цілком пояснює причини всіх змін у статтях власного капіталу, наведених у балансі.

Таблиця 4.9. Консолідований Звіт про зміни у власному капіталі ВАТ “Меркурій” за рік, що завершився 31 грудня 2003 р.

тис. грн

Показник	Відноситься до капіталу материнського підприємства						Частка меншості	Разом, капітал
	Випущений капітал за номіналом	Додатковий оплачений капітал	Резерв переоцінки	Резерв переведення валюти	Нерозподілений прибуток	Разом		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на 31 грудня 2001 року	1 000	100	150	(10)	100	1 340	60	1 400
Зміни в обліковій політиці	—	—	—	—	50	50	10	60
Перерахований залишок	1 000	100	150	(10)	100	1 390	70	1 460
Зміни в капіталі за 2002 рік								
Прибуток (збиток) від переоцінки майна	—	—	100	—	—	100	10	110
Інвестиції, доступні для продажу: Прибуток (збиток) від переоцінки, віднесений до капіталу	—	—	(20)	—	—	(20)	—	(20)

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Перенесено до прибутку або збитку від продажу	—	—	(5)	—	—	(5)	—	(5)
Хеджування грошового капіталу:								
Прибуток (збиток), віднесений до капіталу	—	—	20	—	—	20	5	25
Перенесено до прибутку або збитку за період	—	—	10	—	—	10	5	15
Перенесено до первісної балансової вартості об'єктів хеджування	—	—	(25)	—	—	(25)	—	(25)
Курсові різниці від переведення зарубіжних господарських одиниць	—	—	—	(10)	—	(10)	(2)	(12)
Податок на статті, включені прямо до або перенесені з капіталу	—	—	(30)	—	—	(30)	(3)	(33)
Чистий прибуток, безпосередньо визнаний у капіталі	—	—	50	(10)	—	40	15	55
Прибуток за період	—	—	—	—	100	100	20	120
Разом визнаний дохід та витрати за період	—	—	50	(10)	100	140	35	175
Дивіденди	—	—	—	—	(25)	(25)	(5)	(30)
Випуск акціонерного капіталу	100	10	—	—	—	110	—	110
Залишок на 31 грудня 2002 року	1 100	110	200	(20)	225	1 615	100	171
Зміни в капіталі за 2003 рік								
Прибуток (збиток) від переоцінки майна	—	—	(5)	—	—	(5)	(10)	(15)
Інвестиції, доступні до продажу:								
Прибуток (збиток) від переоцінки, віднесений до капіталу	—	—	50	—	—	50	—	50
Податок на статті, включені безпосередньо до або перенесені з капіталу	—	—	(10)	—	—	(10)	—	(10)
Курсові різниці від переведення зарубіжних господарських одиниць	—	—	—	(15)	—	(15)	(5)	(20)

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Чистий прибуток, безпосередньо визначений в капіталі	—	—	35	(15)	—	20	(15)	5
Прибуток за період	—	—	—	—	200	200	40	240
Разом визнаний дохід і витрати за період	—	—	35	(15)	200	220	25	245
Дивіденди	—	—	—	—	(25)	(25)	(5)	(30)
Випуск акціонерного капіталу 900	90	—	—	—	990	—	990	
Залишок на 31 грудня 2003 року	2 000	200	235	(35)	400	2 800	120	2 920

Алгоритм складання Звіту про зміни у власному капіталі наведено на *рис. 4.5*.

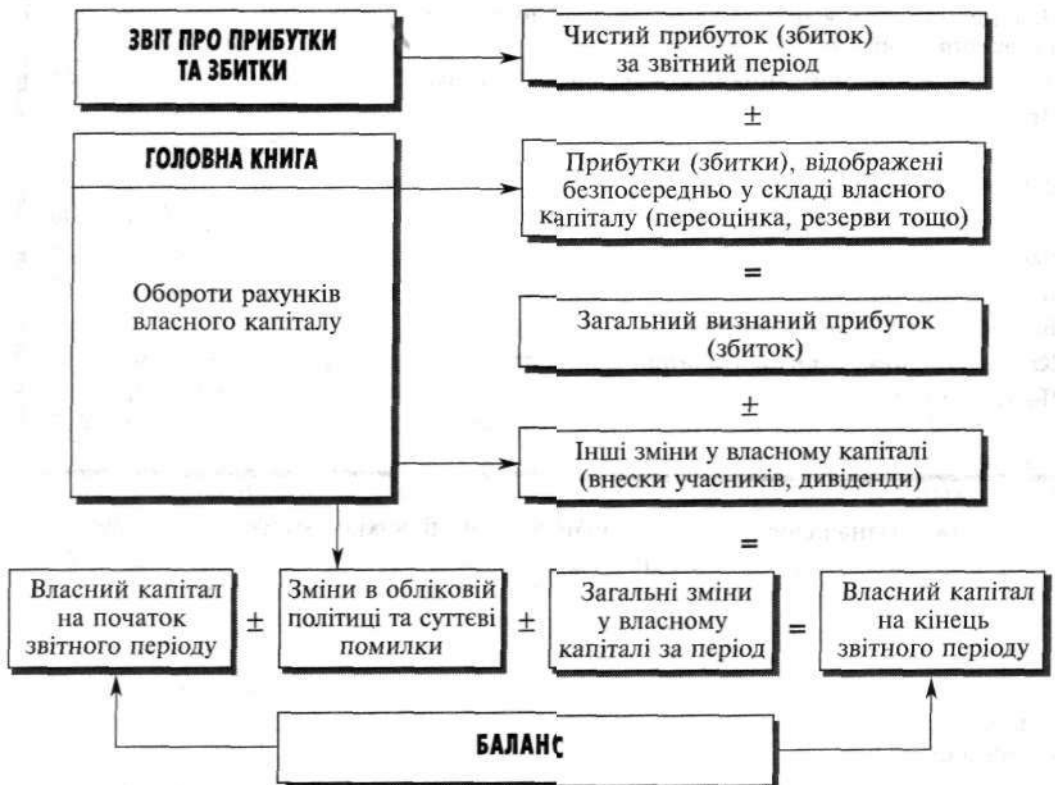


Рис. 4.5. Складання і узгодження Звіту про зміни у власному капіталі

Другий варіант передбачає подання Звіту про визнані дохід та витрати, який показує лише всеохоплюючий прибуток, а всі інші зміни у власному капіталі (інвестиції власників, розподіл прибутку між ними тощо) розкриваються у примітках до фінансових звітів.

Приклад Звіту про визнані дохід та витрати наведено у *табл. 4.10*.

Таблиця 4.10. Консолідований Звіт про визнані дохід та витрати ВАТ “Меркурій” за рік, що завершився 31 грудня 2003 р.

тис. грн

	2003	2002
Прибуток (збиток) від переоцінки майна	(15)	110
Інвестиції, доступні для продажу:		
Прибутки (збитки) від переоцінки, віднесені до капіталу	50	(20)
Перенесено до прибутку або збитку від продажу	—	(5)
Хеджування грошового потоку:		
Прибуток (збиток), віднесений до капіталу	—	25
Перенесено до прибутку або збитку за період	—	15
Перенесено до первісної балансової вартості об'єкта хеджування	—	(25)
Курсові різниці від переведення зарубіжних господарських одиниць	(20)	(12)
Податок на статті, віднесені безпосередньо до або перенесені з власного капіталу	(10)	(10)
Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі	5	55
Прибуток за період	240	120
Разом визнаний дохід і витрати за період	245	175
Відноситься до:		
Власників капіталу материнського підприємства	220	140
Частки меншості	25	35
	245	175
Вплив змін в обліковій політиці:		
Капітал власників материнського підприємства	—	50
Частку меншості	—	10
		60

Як вже зазначалося, крім Звіту про визнані дохід та витрати, у примітках слід розкривати інші зміни в капіталі.

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Порядок складання і подання Звіту про рух грошових коштів визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 7 “Звіти про рух грошових коштів”, який видано 1992 р., набрав чинності з 1 січня 1994 р.

Первісно (з 1977 р.) МСБО 7 мав назву “Звіт про зміни у фінансовому становищі”. Підставою для його перегляду було зростання потреби в інформації про джерела та напрями грошових потоків підприємства.

Така інформація дає користувачам фінансової звітності можливість:

- ✓ зіставляти, оцінювати і прогнозувати грошові потоки підприємства;
- ✓ досліджувати спроможність підприємства погасити зобов'язання та сплатити дивіденди;
- ✓ виявляти причини різниці між прибутком і грошовими надходженнями та видатками;
- ✓ аналізувати грошові та негрошові аспекти операцій підприємства.

Отже, Звіт про рух грошових коштів доповнює Баланс і Звіт про прибутки та збитки.

Баланс відображує фінансове становище підприємства на певну дату, а Звіт про рух грошових коштів пояснює зміни в одному з важливих компонентів балансу — грошових коштах та їхніх еквівалентах, які відбулися між датами Балансу.

У свою чергу, Звіт про прибутки та збитки показує результати діяльності підприємства за певний період, а Звіт про рух грошових коштів характеризує вплив цієї діяльності на грошові потоки підприємства.

Усі підприємства незалежно від розміру та виду діяльності, що складають фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів обліку, мають подавати Звіт про рух грошових коштів згідно з вимогами МСБО 7. Ці вимоги стосуються Звіту про рух грошових коштів і окремого підприємства, і групи їх (консолідованого звіту).

У грудні 2003 року до МСБО 7 було внесено зміни у зв'язку з переглядом МСБО 8 та МСБО 21. Зокрема, скасовані положення щодо окремого відображення руху коштів унаслідок надзвичайних подій.

5.1. ЗМІСТ І СТРУКТУРА ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Звіт про рух грошових коштів має містити інформацію про грошові потоки підприємства за певний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

При цьому під **грошовими потоками** (*Cash Flows*) розуміють надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів. **Грошові кошти** (*Cash*) включають кошти в касі та на рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій. **Еквівалентами грошових коштів** (*Cash Equivalents*) є короткострокові фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму грошових коштів і мають незначний ризик щодо зміни вартості.

Отже, зміст поняття “рух грошових коштів” дещо ширший, оскільки крім власне грошових коштів включає їхні еквіваленти.

Звіт про рух грошових коштів не охоплює:

- а) змін у складі грошових коштів та їхніх еквівалентів;
- б) негрошових операцій.

Зміни у складі грошових коштів та їхніх еквівалентів є частиною управління грошовими коштами підприємства. Через це, наприклад, розміщення вільних коштів у вигляді депозитних сертифікатів на термін до 3 міс. звичайно розглядають як інвестування надлишку грошових коштів у еквіваленти грошових коштів, а не як складову інвестиційної діяльності.

Негрошовими операціями (*Non-Cash Transactions*) є операції, які не потребують використання грошових коштів або їхніх еквівалентів.

Прикладами негрошових операцій є:

- ✓ бартерні операції;
- ✓ перетворення боргу на власний капітал;
- ✓ придбання основних засобів на умовах фінансової оренди;
- ✓ обмін власних акцій на акції іншого підприємства;
- ✓ придбання активів безпосередньо за рахунок позики банку (тобто без надходження суми позики на рахунок підприємства).

МСБО 7 містить вимогу про виключення зі Звіту про рух грошових коштів лише інвестиційних і фінансових негрошових операцій. Проте в ньому не згадуються негрошові операції, пов'язані з основною діяльністю.

На практиці всі негрошові операції звичайно не відображують у складі руху грошових коштів, оскільки згідно з МСБО 7 виключення негрошових операцій зі Звіту про рух грошових коштів відповідає меті цього звіту.

Поряд з цим в МСБО 7 зазначено, що фінансові та інвестиційні негрошові операції слід розкривати в інших фінансових звітах для того, щоб надати всю доречну інформацію про зазначені види діяльності.

На практиці інформацію про згадані негрошові операції звичайно наводять у примітках до фінансової звітності.

Структура Звіту про рух грошових коштів заснована на класифікації грошових потоків, яка передбачає поділ діяльності підприємства на три види: операційну, інвестиційну та фінансову.

Операційною (*Operating Activities*) вважають основну діяльність, яка приносить підприємству дохід, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною та фінансовою.

Прикладами руху коштів у результаті операційної діяльності є:

- ✓ надходження коштів від продажу товарів і надання послуг;
- ✓ надходження коштів у вигляді роялті, авторських гонорарів, комісійних зборів та інших доходів;

- ✓ кошти, сплачені постачальникам за товари і послуги;
- ✓ грошові виплати працівникам та платежі за їхнім дорученням;
- ✓ надходження і виплати коштів за розрахунками зі страховими компаніями (премії, рекламації, ануїтет та інші види страхової допомоги);
- ✓ сплата і відшкодування податку на прибуток (якщо він конкретно не належить до фінансової або інвестиційної діяльності);
- ✓ надходження і виплати коштів за контрактами, що укладаються з торговельною і дилерською метою.

Інвестиційна діяльність (*Investing Activities*) охоплює операції з придбання та продажу довгострокових (непоточних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності включає:

- ✓ виплати коштів для придбання основних засобів, нематеріальних та інших довгострокових активів;
- ✓ надходження коштів від продажу основних засобів, нематеріальних та інших довгострокових активів;
- ✓ виплати коштів для придбання власного капіталу або боргових зобов'язань інших підприємств, а також частки участі в капіталі спільних підприємств;
- ✓ надходження коштів від продажу власного капіталу або боргових зобов'язань інших підприємств, а також частки участі в капіталі спільних підприємств;
- ✓ аванси і позики третій стороні (за винятком передплат і позик, здійснюваних фінансовими установами);
- ✓ надходження коштів від повернення авансів і погашення позик, наданих іншим підприємствам (за винятком авансів і позик фінансових установ);
- ✓ надходження та виплати коштів за ф'ючерсними, форвардними контрактами, опціонами і свопами (окрім випадків, коли такі контракти укладаються з дилерською чи торговельною метою або рух коштів класифікується як фінансова діяльність).

Фінансова діяльність (*Financing Activities*) — це сукупність операцій, які призводять до зміни величини і складу власного та позикового капіталу.

Прикладами руху коштів у результаті фінансової діяльності є:

- ✓ надходження коштів від випуску акцій та інших інструментів власного капіталу;
- ✓ виплати коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;
- ✓ надходження коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій та інших короткострокових і довгострокових позик;
- ✓ виплати коштів для погашення позик;
- ✓ виплати коштів орендарю для погашення зобов'язань за фінансовою орендою.

Загальний підхід до класифікації руху грошових коштів наведено на **рис. 5.1**.

Така класифікація дає можливість:

- ✓ оцінити спроможність підприємства забезпечувати грошові кошти, необхідні для продовження та розширення основної діяльності без залучення зовнішніх джерел фінансування;

- ✓ виявити вкладення коштів у активи, які забезпечуватимуть генерування прибутку та грошових потоків у майбутньому;
- ✓ передбачити майбутній рух грошових коштів, пов'язаний з вимогами осіб, які надали підприємству капітал.

НАДХОДЖЕННЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХНІХ ЕКВІВАЛЕНТІВ	СПЛАТА ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХНІХ ЕКВІВАЛЕНТІВ
<ul style="list-style-type: none"> ● Надходження від покупців (замовників) ● Інші операційні надходження 	<ul style="list-style-type: none"> ● Платежі постачальникам ● Виплати працівникам ● Оплата інших операційних витрат
<ul style="list-style-type: none"> ● Продаж непоточних активів ● Продаж фінансових інвестицій ● Надходження від позичальника 	<ul style="list-style-type: none"> ● Придбання непоточних активів ● Придбання фінансових інвестицій ● Надання позик
<ul style="list-style-type: none"> ● Випуск власного капіталу ● Продаж викуплених акцій власної емісії ● Отримання позик 	<ul style="list-style-type: none"> ● Погашення позик ● Виплата дивідендів ● Викуп акцій власної емісії

Рис. 5.1. Класифікація грошових потоків за видами діяльності

Зарахування конкретної операції, пов'язаної з рухом грошових коштів, до певної класифікаційної групи визначається передусім характером господарської діяльності підприємства.

Так, фінансові вкладення звичайно є інвестиційною діяльністю для промислового підприємства, але можуть бути складовою операційної діяльності фінансової установи.

Проте незалежно від характеру операцій підприємства всі платежі та надходження грошових коштів та їхніх еквівалентів мають бути наведені у Звіті про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

У зв'язку з цим у разі, якщо сума надходження або видатку грошових коштів унаслідок однієї операції складається з кількох елементів, кожний з них слід класифікувати окремо відповідно до його характеру.

**ПРИКЛАД 5.1**

Платіж з фінансової оренди складається з двох частин: 10 000 грн — сума заборгованості за устаткування, 1 500 грн — відсотки.

У цьому разі 10 000 грн будуть відображені як видаток грошових коштів унаслідок фінансової діяльності, а 1 500 грн можуть бути показані в складі операційної діяльності.

Розглянуті вимоги МСБО 7 щодо змісту та структури інформації про грошові потоки свідчать про те, що Звіт про рух грошових коштів — це фінансовий звіт, у якому відображують надходження і видаток грошових коштів та їхніх еквівалентів, а також чисті зміни їхньої величини в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Надалі для спрощення замість термінів “грошові потоки” і “грошові кошти та їхні еквіваленти” будемо використовувати термін “грошові кошти”.

5.2. ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

МСБО 7 містить загальні вимоги щодо подання та розкриття інформації у Звіті про рух грошових коштів та примітках до фінансових звітів.

Інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена із застосуванням прямого або непрямого методів.

При використанні прямого методу для визначення чистої зміни грошових коштів унаслідок операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Непрямий метод передбачає відображення у Звіті про рух грошових коштів суми чистого прибутку (збитку), яка згодом послідовно коригується до величини чистої зміни грошових коштів виключенням впливу негрошових операцій та операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

МСБО 7 заохочує підприємства до застосування прямого методу, який надає корисну інформацію для оцінки майбутнього руху грошових коштів.

Однак, як засвідчує практика, за наявності можливості вибору підприємства віддають перевагу більш простому непрямому методу. Так, у США його застосовують 97,5 відсотка компаній, а в Іспанії цей метод є обов'язковим. Тим часом у деяких країнах, наприклад в Австралії, обов'язковим є прямий метод.

Інформацію про рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності необхідно подавати у Звіті про рух грошових коштів лише прямим методом. Це означає, що слід окремо наводити основні класи (статті) надходжень та видатків грошових коштів за кожним видом діяльності.

У деяких випадках МСБО 7 дозволяє подавати інформацію про рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності на нетто-основі, тобто показувати лише різницю між сумами надходжень та видатків за однорідними операціями.

Передусім підприємство може обліковувати на нетто-основі рух грошових коштів, який відображує діяльність клієнта (а не самого підприємства) та здійснюється за його дорученням, наприклад:

- ✓ кошти для клієнтів, які тримає інвестиційна компанія;
- ✓ орендна плата, яка одержується за дорученням орендодавця або сплачується йому;
- ✓ акцепт і виплата коштів з депозиту до запитання.

Крім того, рух коштів може бути відображений на нетто-основі за статтями, за якими оборот коштів є швидким, суми значними, а строки погашення короткими. Прикладами таких надходжень та платежів є:

- ✓ основна сума заборгованості клієнтів за кредитними картками;
- ✓ придбання та продаж фінансових інвестицій;
- ✓ короткострокові позики, строк погашення яких становить 3 міс. або менше.

Фінансові установи можуть також подавати на нетто-основі:

- ✓ надходження та платежі, пов'язані з акцептом і виплатою депозитів із фіксованим строком;
- ✓ розміщення та вилучення депозитів в інших фінансових установах;
- ✓ рух грошових коштів, пов'язаний з наданням клієнтам авансів і позик та поверненням їх.

Подання інформації в розрізі трьох видів діяльності дає можливість визначити загальну суму змін у складі грошових коштів, яка наводиться у заключній частині Звіту про рух грошових коштів разом із залишком коштів на початок і кінець звітної періоду.

Отже, Звіт про рух грошових коштів звичайно включає чотири складові.

1. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.
2. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.
3. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності.
4. Сальдо грошових коштів та зміна їх протягом звітної періоду.

МСБО 7 не визначає формат Звіту про рух грошових коштів і перелік статей за кожним видом діяльності, але містить конкретні вимоги та пояснення щодо:

- ✓ відсотків і дивідендів;
- ✓ податків на прибуток;
- ✓ інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства;
- ✓ придбання і продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць;
- ✓ руху грошових коштів у іноземній валюті;
- ✓ розкриття інформації про окремі аспекти руху грошових коштів.

Відсотки і дивіденди

У практиці існують різні підходи до класифікації руху коштів, пов'язаних із відсотками та дивідендами.

Фінансові установи (банки, інвестиційні компанії тощо) звичайно відображують сплачені та отримані відсотки та дивіденди у складі операційної діяльності.

Для інших підприємств МСБО 7 допускає можливість різної трактовки відсотків і дивідендів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Можливі підходи до класифікації руху грошових коштів, пов'язаних із відсотками і дивідендами

Рух коштів	Діяльність		
	Операційна	Інвестиційна	Фінансова
1. Відсотки			
сплачені	+	—	+
отримані	+	+	—
2. Дивіденди			
сплачені	+	—	+
отримані	+	+	—

Отже, наприклад, сплачені дивіденди можна розглядати як фінансову діяльність, оскільки вони є платою за отриманий акціонерний капітал, або можна вважати їх операційною діяльністю, яка має забезпечити кошти, необхідні для сплати дивідендів. У свою чергу, отримані відсотки є частиною отриманого прибутку до оподаткування або можуть розглядатися безпосередньо як прибуток від інвестицій.

Рішення щодо класифікації грошових потоків, пов'язаних із відсотками і дивідендами, підприємство приймає самостійно, якщо інше не передбачено національним законодавством (стандартами, положеннями тощо).

Однак незалежно від підходу сплачені та отримані дивіденди і відсотки мають бути відображені окремими статтями у Звіті про рух грошових коштів, а обрана класифікація їх послідовно застосовуватися від одного звітного періоду до іншого.

Податки на прибуток

МСБО 7 передбачає, що рух грошових коштів, пов'язаний з податками на прибуток, відображається окремою статтею у складі операційної діяльності, якщо він не може бути конкретно зарахований до інвестиційної або фінансової діяльності.

Хоча витрати на сплату податків на прибуток можна прямо пов'язати з операційною, інвестиційною або фінансовою діяльністю, податок звичайно сплачується загальною сумою (без розподілу за видами діяльності) та не збігається в часі з періодом здійснення операції, яка є об'єктом оподаткування. Через це в практиці сплачені податки на прибуток звичайно відображують як рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.

Проте у разі якщо є можливість зарахувати сплачену суму податку до фінансової або інвестиційної діяльності, її слід показати у складі руху грошових коштів відповідно від фінансової або інвестиційної діяльності.

Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства

Відображення руху грошових коштів, пов'язаного з інвестиціями в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, залежить від методу їх обліку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Подання руху грошових коштів, пов'язаного з інвестиціями в інші підприємства

Об'єкт інвестування	Метод обліку інвестицій	Відображення у Звіті про рух грошових коштів
Асоційоване або дочірнє підприємство	Метод собівартості або участі в капіталі	Відображується рух коштів між інвестором і об'єктом інвестування, тобто дивіденди та аванси
Спільно контрольоване підприємство	Метод участі в капіталі	Відображується рух коштів між інвестором і СП, тобто розподіл прибутку та аванси
Спільно контрольоване підприємство	Пропорційна консолідація	До консолідованого звіту включається пропорційна частина руху грошових коштів СП, яка належить інвестору
Дочірнє підприємство	Консолідація	До консолідованого звіту включаються грошові потоки дочірнього підприємства, але виключаються будь-які внутрішньогрупові операції

Придбання і продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць

Рух грошових коштів унаслідок придбання та продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць показують окремою статтею у складі інвестиційної діяльності відповідно як надходження або видаток коштів.

При цьому видаток коштів для придбання інших підприємств не вираховується із суми надходження коштів від їхньої реалізації. Придбані або продані дочірні підприємства та інші господарські одиниці є майновими комплексами, які можуть включати різні види активів, у тому числі грошові кошти.

У зв'язку з цим сукупну суму грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за придбані або продані господарські одиниці, слід відображувати у Звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів, що були придбані або продані у складі майнового комплексу. У разі придбання або продажу дочірніх підприємств це стосується лише консолідованого звіту.



ПРИКЛАД 5.2

30 вересня 2002 р. підприємство "Стронг" придбало весь пакет акцій АТ "Зигзаг" за 1 млн грн. На дату придбання чисті активи АТ "Зигзаг" включали:

Основні засоби	700 000
Запаси	280 000
Дебітори	120 000
Грошові кошти	600 000
Кредитори	(900 000)
Разом	800 000

Якщо вартість пакету акцій була повністю сплачена грошовими коштами у 2002 р., тоді у Звіті про рух грошових коштів підприємства "Стронг" у складі інвестиційної діяльності будуть відображені фінансові інвестиції в сумі 1 млн грн, а в консолідованому Звіті про рух грошових коштів, який об'єднує операції обох підприємств, за статтею "Придбання дочірнього підприємства" буде показано суму 400 000 грн (1 000 000 – 600 000).

Отже, хоча основні засоби групи внаслідок придбання дочірнього підприємства збільшилися на 700 000 грн, це не буде відображено у Звіті про рух грошових коштів як видаток коштів для придбання основних засобів.

Тепер припустімо, що оплата за придбане дочірнє підприємство здійснюється двома однаковими частинами: 500 тис. грн у 2002 р. та 500 тис. грн у 2003 р. У цьому разі в консолідованому Звіті про рух грошових коштів у 2002 р. буде відображено надходження грошових коштів у сумі 100 000 грн (600 000 – 500 000) внаслідок придбання дочірнього підприємства, а в 2003 р. — видаток коштів у сумі 500 000 грн.

Рух грошових коштів у іноземній валюті

Надходження і видаток грошових коштів у іноземній валюті відображують у Звіті про рух грошових коштів підприємства перерахуванням іноземної валюти у функціональну валюту за курсом, що діяв на дату руху грошових коштів.

Нереалізовані курсові різниці, тобто різниці, що виникають внаслідок перерахунку статей балансу (крім грошових коштів) в іноземній валюті, не є рухом грошових коштів.

Однак на суму прибутку або збитку внаслідок неопераційних курсових різниць слід скоригувати прибуток підприємства для визначення руху грошових коштів від операційної діяльності із застосуванням непрямого методу.

Суму курсової різниці, що виникає внаслідок впливу зміни валютного курсу на залишок грошових коштів у іноземній валюті, згідно з МСБО 7 слід наводити окремо від руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. На практиці її показують або безпосередньо у Звіті про рух грошових коштів після розділу "Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності", або в примітках до фінансової звітності. Це дає можливість узгодити залишки грошових коштів на початок і кінець звітного періоду.



ПРИКЛАД 5.3

Українське підприємство придбало імпортні товари на суму 10 000 дол. та обладнання на 200 000 дол., коли курс обміну валют становив 3 грн за 1 дол. На кінець звітного періоду курс зріс до 3,5 грн за 1 дол. На початок звітного періоду грошові кошти підприємства дорівнювали 500 000 грн, а на кінець — 800 000 грн (у тому числі 60 00 дол., перерахованих за курсом 3,2 грн за 1 дол.).

На кінець звітного періоду половина придбаних товарів та обладнання ще не були оплачені підприємством, а на дату оплати частини товарів курс обміну становив 3,3 грн за 1 дол.

Усі придбані товари були перепродані підприємством.

За наведеними даними можна визначити курсові різниці, пов'язані з операціями та наявністю коштів у іноземній валюті.

Внаслідок операційних курсових різниць маємо збиток:

$$\text{реалізований} \quad 5\,000 \cdot (3,3 - 3,0) = 1\,500 \text{ грн}$$

$$\text{нереалізований} \quad 5\,000 \cdot (3,5 - 3,0) = 2\,500 \text{ грн.}$$

Нереалізований збиток унаслідок неопераційних курсових різниць становить:

$$200\,000 \cdot (3,5 - 3,0) = 100\,000 \text{ грн.}$$

Прибуток від володіння коштами в іноземній валюті дорівнює:

$$6\,000 \cdot (3,5 - 3,2) = 1\,800 \text{ грн.}$$

Оскільки придбання обладнання слід відобразити у складі інвестиційної діяльності, то при визначенні руху коштів від операційної діяльності непрямим методом прибуток слід збільшити на збиток від курсових різниць у сумі 100 000 грн, пов'язаний з придбанням імпортного обладнання.

Операційний збиток від курсових різниць є складовою руху грошових коштів від операційної діяльності. Тому при застосуванні непрямого методу немає потреби робити будь-які коригування прибутку на суму операційних курсових різниць.

Проте в умовах визначення руху грошових коштів прямим методом до собівартості реалізованих товарів слід додати курсову різницю 1 500 грн, щоб отримати суму грошових коштів, сплачених постачальникам за придбані імпортні товари.

Нереалізований збиток від курсових різниць, навпаки, не беруть до уваги при застосуванні прямого методу.

Нарешті, прибуток від володіння коштами в іноземній валюті слід урахувати для узгодження залишку грошових коштів на початок і кінець звітного періоду (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Фрагмент заключної частини Звіту про рух грошових коштів

тис. грн

Вплив зміни валютного курсу на грошові кошти	1,8
Чисті зміни грошових коштів за звітний період	300
Залишок грошових коштів на початок звітного періоду	500
Залишок грошових коштів на кінець звітного періоду	801,8

Розкриття інформації про окремі аспекти руху грошових коштів

Крім розглянутих правил подання інформації про рух грошових коштів МСБО 7 вимагає розкривати:

- ✓ компоненти грошових коштів і політику підприємства щодо їх визначення;
- ✓ узгодження суми грошових коштів, наведеної у Звіті про рух грошових коштів із відповідними статтями Балансу;
- ✓ докладну інформацію про придбані та продані дочірні підприємства та інші господарські одиниці;
- ✓ суму значного залишку грошових коштів підприємства, які недоступні для використання групою підприємств;
- ✓ загальну суму сплачених податків з прибутку, якщо рух грошових коштів від цих податків відображується у складі кількох видів діяльності.

Вимога щодо розкриття політики, прийнятої підприємством для визначення складу грошових коштів, обумовлена тим, що в різних країнах існують відмінності в управлінні грошовими коштами та в банківських угодах.

Так, в одних країнах банківський овердрафт розглядається як позика банку та відповідно класифікується як фінансова діяльність, а в інших включається до складу еквівалентів грошових коштів.

Своєю чергою, грошові кошти, показані у Звіті про рух грошових коштів загальною сумою, можуть містити різні статті, наприклад “Каса”, “Рахунки в банках”, “Ринкові цінні папери” тощо. Тому необхідно навести розшифровку суми грошових коштів, узгоджену з відповідними статтями Балансу.

У разі придбання або реалізації дочірніх підприємств або інших господарських одиниць підприємство має розкривати в узагальненому вигляді таку інформацію:

- ✓ загальну суму компенсації, наданої за придбання або отриманої від продажу;
- ✓ частину компенсації, виплачену грошовими коштами;
- ✓ суму грошових коштів, які є у складі активів придбаної або проданої господарської одиниці;
- ✓ суму згрупованих за основними групами (класами) активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаної або проданої господарської одиниці.

В окремих випадках грошові кошти дочірнього підприємства, яке діє в країні з певними обмеженнями щодо обміну валют або репатріації прибутку, можуть бути недоступні для використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами групи.

За таких обставин у примітках до Звіту про рух грошових коштів слід наводити суму коштів, яка недоступна для використання групою підприємств, разом з коментарем керівництва підприємства, в якому пояснюються причини та наслідки відповідних обмежень.

Поряд з розглянутими обов'язковими вимогами МСБО 7 рекомендує наводити в примітках до Звіту про рух грошових коштів таку інформацію:

- ✓ суму невикористаних позикових коштів, які можуть бути використані для майбутньої операційної діяльності та для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;
- ✓ загальну суму руху грошових коштів (окремо від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності), які пов'язані з частками участі у спільних підприємствах, що обліковуються методом пропорційної консолідації;
- ✓ загальну суму руху грошових коштів, які відображують збільшення операційної потужності, окремо від руху тих грошових коштів, що мають підтримувати цю потужність;
- ✓ суму руху грошових коштів, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожному сегменті за видами діяльності та в кожному географічному сегменті.

Розглянуті вимоги МСБО 7 щодо надання інформації про рух грошових коштів узагальнено на *рис. 5.2*.

ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

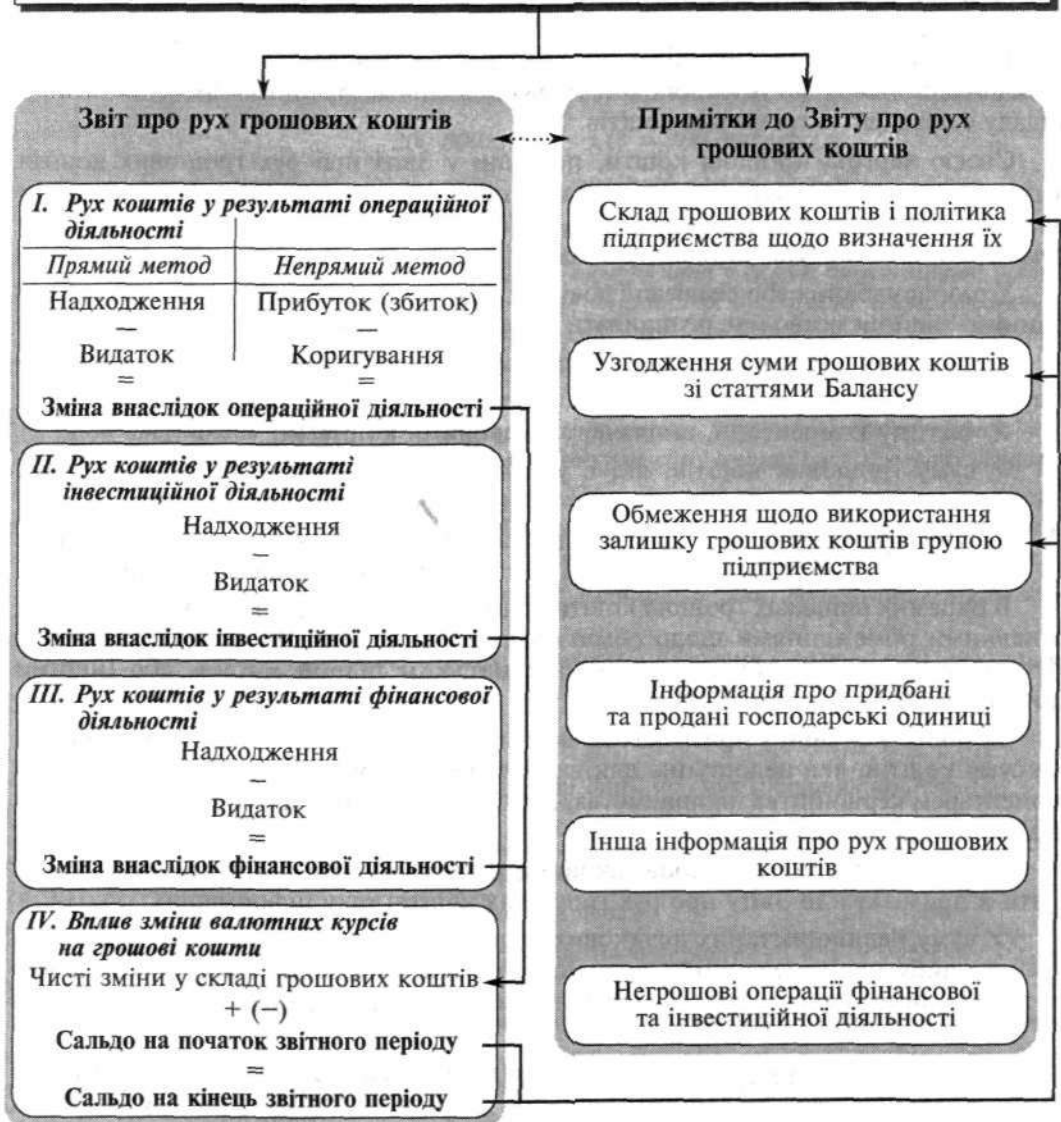


Рис. 5.2. Узагальнені вимоги МСБО 7 щодо подання інформації про рух грошових коштів

5.3. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Процес складання Звіту про рух грошових коштів містить стадії, наведені на рис. 5.3.

Розглянемо процес складання Звіту про рух грошових коштів на прикладі ВАТ "Форт", фінансові звіти якого наведено в табл. 5.4—5.5.



Рис. 5.3. Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів

Таблиця 5.4. Баланс ВАТ "Форт" на 31 грудня 2002 р.

тис. грн

Стаття	На 31.12.2002 р.	На 31.12.2001 р.
1	2	3
АКТИВИ		
<i>I. Непоточні активи</i>		
Основні засоби		
первісна вартість	4 680	2 650
накопичена амортизація	(530)	(300)
залишкова вартість	4 150	2 350
Довгострокові фінансові інвестиції	600	—
Разом непоточні активи	4 750	2 350
<i>II. Поточні активи</i>		
Витрати майбутніх періодів	200	120
Запаси	1 500	1 100
Дебітори (покупці)	1 200	1 000
Короткострокові фінансові інвестиції	1 000	1 800
Грошові кошти та їхні еквіваленти	450	50
Разом поточні активи	4 350	4 070
Усього активи	9 100	6 420
АКЦІОНЕРНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Акціонерний капітал		
Статутний капітал*	750	600
Додатково оплачений капітал	1 500	1 200
Резервний капітал	200	200
Нерозподілений прибуток	3 000	2 500
Усього акціонерний капітал	5 450	4 500
<i>Довгострокові зобов'язання</i>		
Довгострокові кредити банку	900	—

* Збільшення статутного капіталу зумовлено емісією акцій на суму 450 тис. грн (у тому числі номінальна вартість 150 тис. грн), з яких акції на суму 100 тис. грн (у тому числі номінальна вартість 50 тис. грн) були обміняні на конвертовані облігації.

Продовження табл. 5.4

1	2	3
Зобов'язання за випущеними облігаціями	900	1 000
Відстрочені податкові зобов'язання	110	20
Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	600	—
<i>Усього довгострокові зобов'язання</i>	2 510	1 020
<i>Поточні зобов'язання</i>		
Поточні зобов'язання щодо погашення довгострокового кредиту	100	—
Заборгованість постачальникам	660	610
Заборгованість з оплати праці	160	130
Заборгованість зі страхування	30	20
Заборгованість з ПДВ	100	80
Заборгованість з податку на прибуток	50	60
Заборгованість з нарахованих відсотків	40	—
<i>Разом поточні зобов'язання</i>	1 140	900
Усього акціонерний капітал і зобов'язання	9 100	6 420

Таблиця 5.5. Звіт про прибутки та збитки ВАТ "Форт" за 2002 р.

тис. грн

Стаття	Сума
Дохід від продажу продукції	11 500
Податок на додану вартість	1 500
Чистий дохід від продажу продукції	10 000
Собівартість проданої продукції	(8 200)
Валовий прибуток	1 800
Витрати на збут	(120)
Адміністративні витрати	(480)
Отримані дивіденди	36
Прибуток від продажу фінансових інвестицій	40
Витрати на відсотки	(100)
Збиток від продажу основних засобів*	(8)
Прибуток до оподаткування	1 168
Податок на прибуток	(442)
Чистий прибуток	726

* Збиток отримано внаслідок продажу старого устаткування, яке має залишкову вартість 40 тис. грн (накопичена амортизація — 70 тис. грн), за 32 тис. грн.

Визначення зміни у складі грошових коштів

Зміна у складі грошових коштів є різницею між сумами статті балансу “Грошові кошти та їхні еквіваленти” відповідно на початок і кінець звітного періоду.

У нашому прикладі грошові кошти збільшилися на 400 тис. грн (450 тис. грн – 50 тис. грн).

Визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності

Як уже зазначалося, інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може подаватися прямим або непрямим методом.

Прямий метод

Дані про рух грошових коштів від операційної діяльності при застосуванні цього методу можуть бути отримані безпосередньо з облікових реєстрів або послідовним коригуванням доходів і витрат, наведених у Звіті про прибутки та збитки.

В останньому разі статті нарахованих доходів і витрат трансформуються у грошові доходи та витрати на основі аналізу змін у балансі протягом звітного періоду, що стосуються запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, а також інших негрошових статей.

Крім того, слід виключити зі складу доходів і витрат, що трансформуються, ті, які пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Загальний алгоритм трансформування доходів і витрат наведено на *рис. 5.4*.

Слід звернути увагу, що вирахування суми амортизації із собівартості реалізованої продукції є необхідним лише для підприємств, зайнятих виробництвом продукції (наданням послуг).

Торговельні підприємства всю суму нарахованої амортизації виключають зі складу операційних витрат (витрат обігу).

З наведеного на *рис. 5.4* розрахунку видно, що загальний чистий операційний прибуток, отриманий підприємством у звітному році (726 тис. грн), збільшив його грошові кошти на 508 тис. грн.

Непрямий метод

Цей метод не передбачає трансформування кожної статті Звіту про прибутки та збитки. Трансформації підлягає безпосередньо сума чистого прибутку (збитку), яка коригується на величину:

- а) зміни операційних запасів, дебіторської заборгованості та поточних операційних зобов'язань;
- б) негрошових статей (амортизація, забезпечення, відстрочені податки, не реалізовані прибутки та збитки від курсових різниць тощо);
- в) прибутків і збитків від інвестиційної та фінансової діяльності (від реалізації непоточних активів, отриманих дивідендів тощо).

Загальний алгоритм коригування прибутку (збитку) при застосуванні традиційного варіанту непрямого методу наведено на *рис. 5.5*.

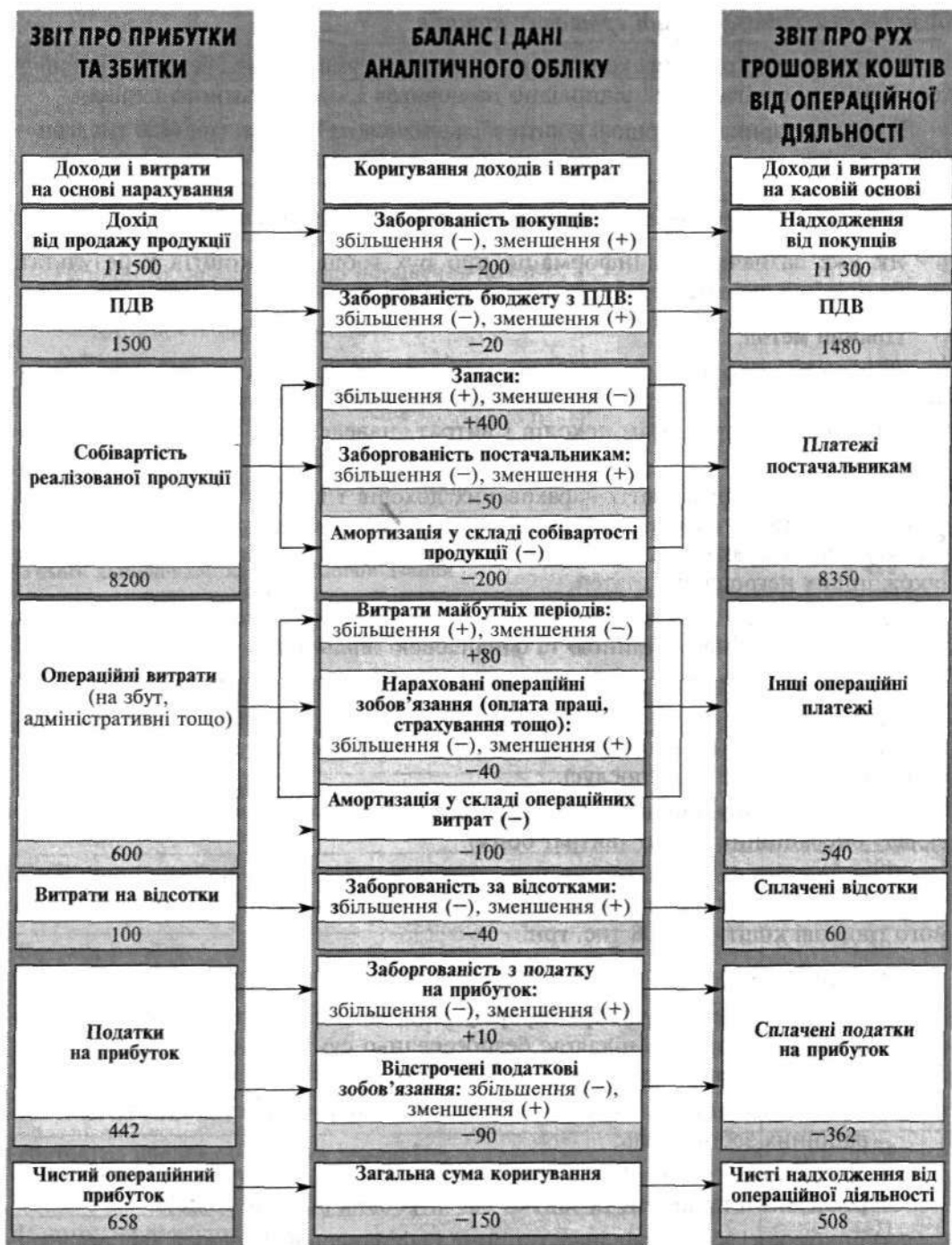


Рис. 5.4. Алгоритм трансформування доходів і витрат у грошові потоки від операційної діяльності



Рис. 5.5. Алгоритм трансформування прибутку (збитку) непрямим методом

Застосувавши наведений на рис. 5.5 алгоритм до звітності ВАТ “Форт”, отримуємо такі результати:

Прибуток до оподаткування	1 168
Амортизація основних засобів	300
Витрати на відсотки	100
Отримані дивіденди	(36)
Прибуток від продажу фінансових інвестицій	(40)
Збиток від продажу основних засобів	8
Збільшення витрат майбутніх періодів	(80)
Збільшення дебіторської заборгованості покупців	(200)

Збільшення запасів	(400)
Збільшення кредиторської заборгованості	110
Сплачені відсотки	(60)
Сплачені податки на прибуток	(362)
Чисті надходження від операційної діяльності	508.

МСБО 7 дозволяє також альтернативний варіант визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямим методом. За цим варіантом спочатку відображують операційні доходи та витрати, наведені у Звіті про прибутки та збитки, які потім коригують з урахуванням змін у запасах, а також дебіторської та кредиторської заборгованості від операційної діяльності.

У разі використання такого підходу розрахунок чистого руху грошових коштів від операційної діяльності матиме вигляд:

Дохід від продажу (без ПДВ)	10 000
Загальні операційні витрати (за вирахуванням амортизації)	8 500
Операційний прибуток до змін у чистих поточних активах	1 500
Збільшення витрат майбутніх періодів	(80)
Збільшення дебіторської заборгованості покупців	(200)
Збільшення запасів	(400)
Збільшення кредиторської заборгованості	110
Грошові кошти, отримані від операційної діяльності	930
Сплачені відсотки	(60)
Сплачені податки на прибуток	(362)
Чисті надходження від операційної діяльності	508

Визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

Надходження або видаток від інвестиційної діяльності звичайно визначають на основі аналізу змін у статтях непоточних активів і поточних фінансових інвестицій, а також даних Звіту про прибутки та збитки.

У нашому прикладі у згаданих статтях балансу відбулися зміни, узагальнені в табл. 5.6.

Таблиця 5.6. Зміни у статтях балансу ВАТ «Форт»

тис. грн

Стаття	2001	2002	Збільшення (+) або зменшення (-)
Основні засоби:			
первісна вартість	2 650	4 680	+2 030
накопичена амортизація	(300)	(530)	+230
Довгострокові фінансові інвестиції	—	600	+600
Короткострокові фінансові інвестиції	1 800	1 000	-800

Наведені в *табл. 5.6* дані свідчать, що первісна вартість основних засобів зросла на 2 030 тис. грн, а їхня накопичена амортизація збільшилася на 230 тис. грн. Однак це не означає, що видаток коштів на придбання основних засобів становив 2 030 тис. грн, оскільки треба врахувати вибуття основних засобів протягом звітного року.

При цьому слід звернути увагу на те, що амортизація основних засобів за звітний рік становила 300 тис. грн, а їхня накопичена амортизація зросла лише на 230 тис. грн. Це означає, що накопичена амортизація основних засобів, які вибули з експлуатації протягом 2002 р., становила 70 тис. грн.

За аналітичними даними про вибуття основних засобів (див. примітку до Звіту про прибутки та збитки) можна визначити первісну вартість основних засобів, що вибули, тис. грн:

<i>Залишкова вартість</i>	40
<i>Накопичена амортизація</i>	70
<i>Первісна вартість</i>	110.

Отже, первісна вартість придбаних основних засобів дорівнює:

$$\begin{aligned} & \text{Первісна вартість основних засобів на кінець року} + \text{Первісна вартість об'єктів, що вибули протягом року} - \text{Первісна вартість основних засобів на початок року} = \\ & = 4\,680 + 110 - 2\,650 = 2\,140 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

Враховуючи те, що частину основних засобів було отримано на умовах фінансової оренди, видаток грошових коштів на придбання основних засобів становить:

$$2\,140 - 600 = 1\,540 \text{ тис. грн.}$$

Водночас слід мати на увазі, що від продажу основних засобів надійшло 32 тис. грн.

Крім того, був видаток коштів, пов'язаних із довгостроковими інвестиціями, в сумі 600 тис. грн.

Поряд із цим підприємство реалізувало поточні фінансові інвестиції, балансова вартість яких становила 800 тис. грн.

Оскільки від цієї операції було отримано прибуток 40 тис. грн, це означає, що надходження коштів від продажу фінансових інвестицій дорівнює 840 тис. грн.

Нарешті, дані Звіту про прибутки та збитки свідчать про отримання підприємством дивідендів від фінансових інвестицій на суму 36 тис. грн.

Оскільки в активі балансу відсутня дебіторська заборгованість з дивідендів, що підлягають отриманню, можна вважати, що сума надходження коштів збігається із сумою отриманих дивідендів.

На основі проведеного аналізу можна визначити рух грошових коштів від інвестиційної діяльності, тис. грн:

<i>Надходження від продажу основних засобів</i>	32
<i>Надходження від продажу фінансових інвестицій</i>	840
<i>Отримані дивіденди</i>	36

Придбання основних засобів	(1 540)
Придбання фінансових інвестицій	(600)
Чисті надходження (видаток) від інвестиційної діяльності	(1 232).

Визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності

Для визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності слід передусім проаналізувати зміни у власному капіталі та довгострокових зобов'язаннях підприємства, а також у поточній заборгованості за позиками.

У нашому прикладі зміни у складі джерел фінансування узагальнено в *табл. 5.7*.

Таблиця 5.7. Зміни у складі джерел фінансування ВАТ “Форт”

тис. грн

Стаття	2001	2002	Збільшення (+) або зменшення (-)
Статутний капітал	600	750	+150
Додатковий оплачений капітал	1 200	1 500	+300
Нерозподілений прибуток	2 500	3 000	+500
Довгострокові кредити банку (900 + 100)	—	1 000	+1 000
Зобов'язання за випущеними облігаціями	1 000	900	-100
Зобов'язання за фінансовою орендою	—	600	+600

Отже, внаслідок нової емісії акцій капітал підприємства зріс на 450 тис. грн (150 + 300). Однак оскільки частину випущених акцій було обміняно на конвертовані облігації, надходження коштів від емісії дорівнюють:

$$450 - 100 = 350 \text{ тис. грн.}$$

Зростання зобов'язання з фінансової оренди не є надходженням грошових коштів, оскільки воно пов'язано з надходженням основних засобів. Унаслідок отриманого кредиту банку кошти підприємства зросли на 1 000 тис. грн.

Зміни у складі нерозподіленого прибутку, своєю чергою, свідчать про сплату дивідендів, сума яких може бути розрахована за формулою

$$\begin{aligned} \text{Дивіденди} + \text{Нерозподілений прибуток на початок року} + \text{Чистий прибуток за звітний рік} - \text{Нерозподілений прибуток на кінець року} = \\ = 2\,500 + 726 - 3\,000 = 226 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

Оскільки на кінець року в балансі немає заборгованості за нарахованими дивідендами, можна констатувати, що видаток коштів на сплату дивідендів становить 226 тис. грн.

Виходячи з викладеного, узагальнимо дані про рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, тис. грн:

Надходження від емісії акцій	350
Отриманий кредит банку	1 000
Сплачені дивіденди	(226)
Чисті надходження (видаток) від фінансової діяльності	1 124.

Подання отриманої інформації у формі Звіту про рух грошових коштів та приміток до фінансової звітності

Після завершення всіх підрахунків може бути складений Звіт про рух грошових коштів. Форма його залежить від обраного методу визначення та подання руху грошових коштів від операційної діяльності.

При застосуванні *прямого методу (Direct Method)*, як вже згадувалося, у Звіті будуть послідовно наведені статті надходжень та видатку коштів (*табл. 5.8*).

Таблиця 5.8. Звіт про рух грошових коштів ВАТ “Форт” за 2002 р.
(*прямий метод*)

тис. грн

Стаття	Сума
I. Операційна діяльність	
Надходження від покупців	11 300
Платежі постачальникам	(8 350)
Сплачений ПДВ	(1 480)
Інші операційні платежі	(540)
Сплачені відсотки	(60)
Сплачені податки на прибуток	(362)
<i>Чисті надходження (видаток) від операційної діяльності</i>	<i>508</i>
II. Інвестиційна діяльність	
Надходження від продажу основних засобів	32
Надходження від продажу фінансових інвестицій	840
Отримані дивіденди	36
Придбання основних засобів	(1 540)
Придбання фінансових інвестицій	(6)
<i>Чисті надходження (видаток) від інвестиційної діяльності</i>	<i>(1 232)</i>
III. Фінансова діяльність	
Надходження від емісії акцій	350
Отриманий кредит банку	1 000
Сплачені дивіденди	(226)
<i>Чисті надходження (видаток) грошових коштів від фінансової діяльності</i>	<i>1 124</i>
Чисте збільшення грошових коштів	400
Залишок коштів на 31.12.2001 р.	50
<i>Залишок коштів на 31.12.2002 р.</i>	<i>450</i>

Примітки до Звіту про рух грошових коштів (*прямий і непрямий методи*)

Примітка А

Протягом звітного періоду підприємство придбало основні засоби на суму 2 140 тис. грн, з них на суму 600 тис. грн придбано в порядку фінансової оренди. Виплату в сумі 1 540 тис. грн було здійснено для придбання основних засобів.

Примітка Б

Протягом звітного року підприємство здійснило емісію простих акцій на суму 450 тис. грн, з яких 100 тис. грн було обміняно на конвертовані облигації. Надходження грошових коштів від емісії акцій становило 350 тис. грн.

При непрямому методі (Indirect Method) у Звіті будуть подані лише корективи, внесені для переходу від показника прибутку до суми чистого надходження або видатку грошових коштів від операційної діяльності (*табл. 5.9*).

*Таблиця 5.9. Звіт про рух грошових коштів ВАТ "Форт" за 2002 р.
(непрямий метод)*

тис. грн

Стаття	Сума
1	2
I. Операційна діяльність	
Прибуток до оподаткування	1 168
Коригування:	
Амортизація	300
Витрати на відсотки	100
Отримані дивіденди	(36)
Прибуток від продажу фінансових інвестицій	(40)
Збиток від продажу основних засобів	8
Операційний прибуток до змін у чистих поточних активах	1 500
Збільшення витрат майбутніх періодів	(80)
Збільшення дебіторської заборгованості покупців	(200)
Збільшення запасів	(400)
Збільшення кредиторської заборгованості (постачальникам, з оплати праці, зі страхування)	110
Грошові кошти, отримані від операційної діяльності	930
Сплачені відсотки	(60)
Сплачені податки на прибуток	(362)
<i>Чисті надходження (видаток) від операційної діяльності</i>	<i>508</i>
II. Інвестиційна діяльність	
Надходження від продажу основних засобів	32
Надходження від продажу фінансових інвестицій	840
Отримані дивіденди	36
Придбання основних засобів	(1 540)
Придбання фінансових інвестицій	(60)
<i>Чисті надходження (видаток) від інвестиційної діяльності</i>	<i>(1 232)</i>
III. Фінансова діяльність	
Надходження від емісії акцій	350
Отриманий кредит банку	1 000
Сплачені дивіденди	(226)
<i>Чисті надходження (видаток) від фінансової діяльності</i>	<i>1 124</i>

Продовження табл. 5.9

1	2
Чисте збільшення грошових коштів	400
Залишок коштів на 31.12.2001 р.	50
Залишок коштів на 31.12.2002 р.	450

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності в обох формах подано однаково.

Незалежно від обраної форми Звіт про рух грошових коштів має містити інформацію про загальний чистий результат руху грошових коштів від усіх видів діяльності, який повинен узгоджувати залишки коштів на початок і кінець звітного періоду.

Отже, результатом діяльності ВАТ "Форт" у 2002 р. є чисті надходження коштів у сумі 400 тис. грн, що збігається зі зміною суми статті Балансу "Грошові кошти та їхні еквіваленти".

У розглянутому прикладі Звіт про рух грошових коштів містить дані лише за 2002 р. На практиці обов'язковим є наведення даних за попередній рік, що забезпечує зіставність інформації про рух грошових коштів.

Наводимо приклади подання та розкриття інформації про рух грошових коштів за МСБО 7.

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ГРУПИ "NOVARTIS" за 2002 рік

1	Примітки	2002	2001
	млн швейцарських франків		
1	2	3	4
Чистий прибуток		7 313	7 024
Коригування на негрошові статті			
Частки меншості		23	19
Податки		1 490	1 440
Амортизація та зменшення корисності			
Матеріальних основних активів		966	969
Нематеріальних активів		1 046	780
Фінансових активів		64	31
Прибуток від асоційованих компаній		10	-139
Прибуток від продажу інвестицій		-206	-45
Прибуток від продажу матеріальних і нематеріальних активів		-405	-465
Чистий фінансовий прибуток		-945	-1 067
Дивіденди сплачені		36	42
Проценти та інші фінансові надходження		676	737
Проценти та інші фінансові платежі		-271	-319
Надходження від асоційованих компаній		55	
Податки сплачені		-1 196	-1 377

Продовження табл.

1	2	3	4
Грошові потоки до робочого капіталу та змін у забезпеченнях		8 652	7 558
Реструктуризаційні платежі та інші платежі за рахунок забезпечень		-317	-421
Зміни в чистих поточних активах та інших статтях руху коштів операційної діяльності	22	-173	205
Грошові потоки від операційної діяльності		8 162	7 342
Інвестиції в матеріальні основні активи		-1 661	-1 351
Надходження від продажу матеріальних основних активів		286	275
Придбання нематеріальних активів		-139	-978
Придбання фінансових активів		-3 998	-6 574
Надходження від продажу нематеріальних і фінансових активів		1 239	1 550
Придбання (продаж) дочірніх підприємств	23	- 847	-169
Придбання часток меншості		-3	-1
Надходження від продажу ринкових цінних паперів		11 004	8 196
Платежі за придбані ринкові цінні папери		-10 336	-5 623
Грошові потоки від інвестиційної діяльності		-4 455	-4 675
Придбання власних акцій		-5 147	-3 848
Надходження від випуску опціонів на акції "Novartis"			4 056
Зростання довгострокових фінансових боргів		1 551	1 384
Погашення довгострокових фінансових боргів		-28	-126
Зміна в короткострокових фінансових боргах		699	374
Дивіденди сплачені		-2 294	-2 194
Грошові потоки, використані у фінансовій діяльності		-6 617	-354
Чистий вплив переведеної валюти на грошові кошти та їх еквіваленти		-99	31
Чисті зміни в коштах та еквівалентах		-3 009	2 344
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року		11 147	8 803
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець року		8 138	11 147


ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ГРУПИ "NOVARTIS" за 2002 рік

22. Грошові потоки, що виникли внаслідок змін у чистих поточних та інших статтях операційних грошових потоків.

	2002	2001
	млн швейцарських франків	
Зміни в запасах	-676	-77
Зміни в дебіторській заборгованості та інших поточних активах	390	33
Зміни в заборгованості постачальникам	113	249
Разом	-173	205

23. Грошові потоки, що виникли від придбання та продажу дочірніх підприємств.

Наступні узагальнені грошові потоки мали місце внаслідок придбання та продажу дочірніх підприємств.

	2002	2002	2001	2001
	Придбання	Продаж	Придбання	Продаж
Матеріальні основні активи	-251	90	-52	23
Інші довгострокові активи	-42	7	-61	
Запаси	-187	28	-46	
Дебіторська заборгованість та інші поточні активи	-158	49	-73	
Ринкові цінні папери, кошти та короткострокові депозити	-154	30	-18	
Довгострокова та поточна заборгованість третім сторонам	8	-31	148	
Заборгованість постачальникам та інші зобов'язання	207	32	83	2
Чисті активи придбані (продані)	-577	205	-19	25
Мінус придбані (продані) ліквідні активи	153	-30	18	
Мінус зменшення інвестицій в асоційовані компанії			111	
Проміжний підсумок	-424	175	110	25
Гудвіл	-937		-349	
Зміни в капіталі та частинах меншості				
Прибутки від продажу		206		45
Погашення викупленими власними акціями	133			
Чисті грошові потоки	-1 228	381	-239	70

Значні зміни в компаніях, що були консолідовані, описані у примітці 2. Усі придбання, за виключенням власних акцій "Novartis AG" на суму 133 млн швейцарських франків, було здійснено за грошові кошти.

Наводимо звіт про рух коштів, складений прямим методом.

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ
ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за 2001 рік

	2001	2000
Основна діяльність		
Грошові кошти від покупок	15 649	20 123
Грошові кошти, сплачені постачальникам і працівникам, податки, окрім податку на прибуток	(13 323)	(18 087)
Відсотки сплачені	(83)	(61)
Податок на прибуток сплачений	(823)	(1 831)
Чисті грошові кошти, отримані від основної діяльності	1 420	144
Інвестиційна діяльність		
Придбання інвестицій	(473)	(228)
Придбання основних засобів	(1 715)	(2059)
Капіталізовані відсотки сплачені	(153)	(400)
Дивіденди отримані	34	1
Чисті грошові кошти, використані для інвестиційної діяльності	(1 207)	(2 687)
Фінансова діяльність		
Кошти, отримані по короткостроковим та довгостроковим позикам	2 992	2040
Погашення короткострокових та довгострокових позик	(1 662)	(739)
Аванси, отримані від афільованих осіб	—	915
Дивіденди сплачені	(42)	(45)
Зміни грошових коштів, обмежених у використанні	(350)	197
Чисті грошові кошти, використані для (отримані від) фінансової діяльності	938	2368
Прибуток (збиток) від зміни купівельної спроможності грошових коштів та їх еквівалентів	(54)	(86)
Позитивна (негативна) курсова різниця	79	138
Чисті зміни грошових коштів та їх еквівалентів	76	(122)
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року	197	320
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець року	273	197

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за 2001 рік

Грошові еквіваленти

Грошові еквіваленти включають цінні папери, які знаходяться в обігу, зі строком погашення не більше трьох місяців на час придбання за умови, що вони є високоліквідними, вільно переводяться в готівку та пов'язані з незначним ризиком зміни вартості.

Примітка 4. Грошові кошти та їх еквіваленти й грошові кошти, обмежені у використанні

У статтю “Грошові кошти та їх еквіваленти” включені суми в розмірі 2,7 млн доларів США (81 млн руб.) і 4,3 млн доларів США (144 млн руб.) станом на 31 грудня 2001 і 2000 рр. відповідно.

Стаття “Грошові кошти, обмежені у використанні” являє собою кошти, розміщені в Сітібанку в зв’язку з кредитною угодою, яка заключена Групою, а також векселі казначейства США зі строком погашення три місяці, які були придбані за рахунок вказаних коштів, обмежених у використанні. Станом на 31 грудня 2001 і 2000 рр. ці кошти становлять 23,6 млн доларів США (712 млн руб.) і 31,8 млн доларів США (1,062 млн руб.) відповідно.



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

6.1. СКЛАД ТА ПОДАННЯ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Згідно з МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, у примітках до фінансових звітів слід наводити інформацію:

- ✓ про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- ✓ таку, що вимагається МСФЗ, але не наведена безпосередньо у фінансових звітах;
- ✓ додаткову інформацію, яка не наводиться у фінансових звітах, але є необхідною для правдивого відображення фінансового становища та результатів діяльності підприємства.

При цьому рекомендується така послідовність подання інформації у примітках до фінансових звітів:

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

Передусім підприємство, фінансові звіти якого відповідають міжнародним стандартам, має зазначити це у примітках. Наведемо приклад подання такої інформації.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ “NESTLE” за 2002 рік

Облікові політики

Облікові звичаї та стандарти

Консолідовані звіти узгоджено з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), виданими Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) та Інтерпретаціями, виданими Комітетом з тлумачень Міжнародних стандартів фінансової звітності (КТМСФЗ).

МСБО 1 наголошує, що фінансові звіти не слід характеризувати як такі, що відповідають МСФЗ, якщо вони не задовольняють усі вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Розкриття облікових політик

У викладі істотних облікових політик слід розкривати:

- а) основу (або основи) оцінки, застосовану при підготовці фінансової звітності;
- б) інші облікові політики, використання яких є доречним для розуміння фінансової звітності.

Виклад застосованих основ оцінки дає можливість зрозуміти, як оцінюються статті звітності (за фактичною собівартістю, поточною вартістю тощо). Якщо у фінансових звітах застосовуються кілька основ оцінки (наприклад, унаслідок переоцінки основних засобів), важливо зазначити відповідні види активів і зобов'язань, до яких застосовано ту чи іншу основу оцінки.


ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "МАГНІТОГОРСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ" за рік, що закінчився 31 грудня 2002 року
Основи подання звітності:
(с) Основа історичної собівартості

Фінансові звіти підготовлено на основі історичної собівартості, за винятком наступних активів і зобов'язань, які наведено за їх справедливою вартістю: основні засоби, похідні фінансові інструменти, інвестиції, утримувані для операцій, та інвестиції, доступні для продажу.

Вирішуючи, чи слід розкривати певну облікову політику, керівництво розглядає, чи допоможе таке розкриття користувачам зрозуміти, як відображено у фінансових звітах операції, інші події та умови. Зокрема, розкриття облікової політики виключно корисне, коли такі політики обрано з альтернатив, дозволених у стандартах й інтерпретаціях.

Прикладом такого розкриття є вибір підприємством підходу до відображення частки в спільних підприємствах згідно з МСБО 31: методом пропорційної консолідації або методом участі в капіталі.

Окремі стандарти містять вимогу розкриття певних облікових політик, зокрема вибір, зроблений керівництвом, між різними політиками. Наприклад, МСБО 16 вимагає розкриття основ оцінки, використаних для класів основних засобів, а МСБО 23 вимагає розкриття підходу до відображення витрат на позики: негайного визнання їх у складі витрат періоду або капіталізації як частини вартості кваліфікованих активів.

Приймаючи рішення щодо розкриття певної облікової політики, слід урахувати характер діяльності підприємства та очікування такого розкриття користувачами звітів.

Наприклад, якщо підприємство здійснює значну зовнішньоекономічну діяльність, очікуваним є розкриття інформації про облікові політики щодо визнання прибутків або збитків від курсових різниць.

Звичайно в примітках до фінансових звітів розкривають облікові політики щодо:

- ✓ визнання доходів;
- ✓ принципів консолідації;

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

Облікова політика може бути істотною внаслідок характеру діяльності підприємства, навіть якщо суми поточного і попереднього періоду не є суттєвими.

У викладі істотних облікових політик або викладі інших приміток слід розкривати судження, на основі яких керівництво зробило оцінки в процесі застосування облікових політик підприємства, які мають найбільш істотний вплив на суми, визнані у фінансових звітах.

Наприклад, керівництво застосовує судження для визначення:

- а) чи є фінансові активи інвестиціями, утримуваними до погашення;
- б) коли переважно усі суттєві ризики та винагороди від володіння фінансовими та орендованими активами передані іншим підприємствам;
- в) чи є, по суті, певний продаж товарів фінансовою угодою і тому не призводить до зростання доходу;
- г) чи свідчить сутність відносин з підприємством спеціального призначення про наявність контролю над таким підприємством.

Вимоги щодо розкриття таких припущень містять окремі стандарти, зокрема:

- ✓ МСБО 27 вимагає розкриття причин, чому частка більше ніж 50% у капіталі іншого підприємства не забезпечує контроль такого підприємства;
- ✓ МСБО 40 вимагає розкриття критеріїв, розроблених підприємством для розмежування нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, призначеної для продажу у ході звичайної діяльності.

При відсутності ринкових цін, які спостерігались раніше, застосовують оцінки, орієнтовані на майбутнє, зокрема для визначення суми очікуваного відшкодування класів основних засобів, впливу технологічного застарівання запасів, забезпечення майбутнього результату судового процесу, що триває, зобов'язань щодо довгострокових виплат працівникам тощо.

Такі оцінки потребують судження щодо ризику коригування грошових потоків або ставок дисконту, майбутніх змін заробітної плати та цін, які впливають на інші витрати.

Згідно з МСБО 8, підприємство має розкривати у примітках інформацію про ключові припущення щодо майбутнього та інші ключові джерела оцінок невизначеності на дату балансу, які мають істотний ризик суттєвого коригування балансової вартості активів, зобов'язань упродовж наступного фінансового року. Щодо таких активів і зобов'язань у примітках слід наводити докладну інформацію про їх характер та їх балансову суму на звітну дату.

Прикладами розкриття такої інформації є:

- а) характер припущення або інша попередня оцінка невизначеності;
- б) чутливість балансових сум до методів, припущень та оцінок, покладених в основу їх розрахунків, зокрема причини чутливості;
- в) очікуване рішення щодо невизначеності та діапазон прийнятних можливих результатів упродовж наступного фінансового року щодо балансових сум активів і зобов'язань, на які вони впливають;
- г) пояснення змін у минулих припущеннях, пов'язаних з цими активами та зобов'язаннями, якщо невизначеність залишається невирішеною.

Проте не вимагається розкриття:

- ✓ для активів і зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю на основі ринкових цін, що спостерігались раніше;
- ✓ бюджетної або прогнозованої інформації.

Розкриття окремих ключових припущень вимагається відповідними стандартами. Наприклад:

- ✓ МСБО 37 передбачає розкриття в окремих випадках значних припущень щодо майбутніх подій, що впливають на клас забезпечень;
- ✓ МСБО 32 вимагає розкриття істотних припущень, застосованих при оцінці справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, які відображались за справедливою вартістю;
- ✓ МСБО 16 містить вимогу розкриття істотних припущень, застосованих при оцінці справедливої вартості переоцінених об'єктів основних засобів.

Якщо неможливо визначити вплив ключових припущень або інших ключових джерел оцінювання невизначеності на дату балансу, слід розкривати, якщо це можливо на основі існуючого знання, результати в межах наступного фінансового року, які відрізняються від припущень, що вимагають суттєвого коригування балансової суми активу або зобов'язання, на яку вони впливають.

Слід мати на увазі, що судження керівництва, зроблені в процесі застосування облікових політик підприємства, не пов'язані з розкриттям ключових джерел оцінок невизначеності.

Пояснювальна інформація до статей звітності

Примітки до фінансових звітів у міру можливостей слід подавати систематично (в тому порядку, в якому подані кожна стаття і кожен фінансовий звіт).

До кожної статті кожного фінансового звіту слід робити перехресні посилання на будь-яку пов'язану з ними інформацію у примітках.

Наведемо фрагмент консолідованої фінансової звітності, який ілюструє такий підхід.



КОНСОЛІДОВАНИЙ БАЛАНС ГРУПИ "ADIDAS-SALOMON" (фрагмент)

тис. євро	(примітка)	31 грудня 2002	31 грудня 2001
Грошові кошти та їх еквіваленти	(5)	75 956	84 995
Дебіторська заборгованість	(6)	1 292 667	1 253 193
Запаси	(7)	1 189 933	1 273 062
Інші поточні активи	(8)	267 435	266 929
Разом поточні активи		2 825 991	2 878 179

5. Грошові кошти та їх еквіваленти

Грошові кошти та їх еквіваленти вимагають наступне:

тис. євро	31 грудня 2002	31 грудня 2001
Кошти в банках і касі	67 455	65 150
Ринкові цінні папери	8 501	19 845
Грошові кошти та їх еквіваленти	75 956	84 995

6. Дебіторська заборгованість

Дебіторська заборгованість є наступною:

тис. євро	31 грудня 2002	31 грудня 2001
Дебіторська заборгованість	1 363 866	1 349 447
Мінус: резерв сумнівних боргів	71 199	96 254
Чиста дебіторська заборгованість	1 292 667	1 253 193

7. Запаси

Запаси у розрізі основних класів є такими:

тис. євро	31 грудня 2002	31 грудня 2001
Готова продукція і товари на складі	816 266	932 990
Товари, що перевозяться, і передплата	360 142	348 937
Сировина	63 159	47 267
Незавершене виробництво	14 272	17 915
Запаси, валова сума	1 253 839	1 347 109
Мінус: резерв для знецінення	63 906	74 047
Запаси, чиста сума	1 189 933	1 273 062

Інші розкриття

В примітках до фінансових звітів слід також розкривати:

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

Крім того, якщо це не відображено у фінансових звітах, у примітках слід подати таку інформацію:

- ✓ місце розташування та юридична форма підприємства, країна його реєстрації та адреса зареєстрованого офісу (або основне місце діяльності);
- ✓ опис характеру операцій підприємства та його основної діяльності;
- ✓ назву материнського підприємства та кінцевого материнського підприємства, групи.

Далі наведені приклади такого розкриття.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за рік, що закінчився 31 грудня 2002 року

30. Дивіденди

Дивіденди, що підлягають сплаті, не відображаються в обліку доти, доки вони не будуть ратифіковані річними загальними зборами. На зборах 3 квітня 2003 року такі дивіденди було запропоновано щодо 2002 року:

	Швейцарських франків
Дивіденд на акцію	7
Загальна сума дивідендів	2 769 671 660.

Звіти за рік, що закінчився 31 грудня 2002 року, не відображають запропонований розподіл, який буде показано як асигнування прибутку в році, що закінчився 31 грудня 2003 року.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за рік, що закінчився 31 грудня 2001 року

Примітка 1. Організація

ВАТ "Нижньокамськнафтохім" (далі "Компанія") було утворено як відкрите акціонерне товариство 18 серпня 1993 р. (далі "дата приватизації") відповідно до постанови Державного комітету з керування майном Республіки Татарстан, що є автономною республікою в складі Російської Федерації. Всі активи і пасиви колишнього виробничого об'єднання "Нижньокамськнафтохім" були передані новому акціонерному товариству по балансовій вартості, що діє на дату приватизації, відповідно до законодавства Республіки Татарстан.

Компанія зареєстрована за адресою: 423574, м. Нижньокамськ, Республіка Татарстан, Російська Федерація.

Компанія та її дочірні товариства (далі разом "Група") в основному займаються нафтопереробкою та виробництвом нафтохімічної продукції в Республіці Татарстан. Протягом двох років, що закінчилися 31 грудня 2001 і 2000 рр., у Групі працювало в середньому 25 600 і 24 800 співробітників відповідно.

На думку керівництва, Група здійснює один вид основної діяльності і всі її види діяльності складають один операційний сегмент. Первинним звітним сегментом Групи є операційний сегмент, а вторинними звітними сегментами є географічні сегменти. Приблизно 58% загального виторгу від реалізації за рік, що закінчився 31 грудня 2001 р. (за рік, що закінчився 31 грудня 2000 р. — 60%), були отримані від покупців на закордонних ринках. Виставлення рахунків і оплата зазначеної експортної реалізації здійснювалися в основному в доларах США.

Акції компанії котируються на фондовій біржі РТС. Крім того, Американські Депозитарні Розписки першого рівня Компанії котируються на Берлінській фондовій біржі.

У примітках до фінансових звітів слід також розкривати інформацію про зміни облікової політики, облікових оцінок та помилки. Подання та розкриття такої інформації здійснюється згідно з МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”, який переглянуто у грудні 2003 року та набрав чинності з 1 січня 2005 року.

6.2. ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

Згідно з МСБО 8, підприємство змінює облікову політику, лише якщо:

- 1) цього вимагає відповідний стандарт або інтерпретація;
- 2) внаслідок такої зміни фінансові звіти забезпечуватимуть достовірну та більш доречну інформацію про вплив господарських операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства.

При цьому слід мати на увазі, що не є змінами в облікових політиках:

- a) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, які відрізняються за сутністю від тих операцій (подій або умов), що виникали раніше;
- b) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Первісне застосування політики щодо переоцінки активів згідно з МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи” є зміною в обліковій політиці, яка відображається як переоцінка у відповідності до зазначених стандартів, а не згідно з МСБО 8.

Застосування змін в облікових політиках згідно з МСБО 8 залежить від причини такої зміни та можливості визначення її впливу на показники фінансової звітності.

Зміни в обліковій політиці, які є наслідком первісного застосування стандарту або інтерпретації, слід відображати у відповідності до конкретних перехідних положень, наведених у цьому стандарті або інтерпретації. Якщо зазначені стандарт або інтерпретація не містять конкретних перехідних положень щодо застосування зміни, або зміни в обліковій політиці здійснено добровільно, такі зміни слід застосовувати ретроспективно.

Ретроспективне застосування (Retrospective Application) — це застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов так, якщо б ця політика завжди застосовувалась.

Ретроспективне застосування зміни в обліковій політиці передбачає коригування початкового сальдо кожного компонента власного капіталу, на який впливає зміна, для найбільш раннього попереднього періоду, наведеного у звітності, та інші зіставні суми, розкриті для кожного попереднього періоду, наведеного так, начебто нова облікова політика застосовувалась завжди.

В окремих випадках вимогу щодо ретроспективного застосування зміни в обліковій політиці виконати неможливо.

Згідно з МСБО 8, застосування вимоги є *неможливим (Impracticable)*, якщо підприємство не може застосувати її після кожного прийняттого зусилля зробити це.

Для певного попереднього періоду є неможливим застосувати зміну в обліковій політиці ретроспективно або зробити ретроспективний перерахунок для виправлення помилки, якщо:

- а) вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку неможливо визначити;
- б) ретроспективне застосування або ретроспективний перерахунок вимагає припущень щодо наміру керівництва в цьому періоді;
- в) ретроспективне застосування або ретроспективний перерахунок вимагає істотних оцінок сум та неможливо об'єктивно відокремити від іншої інформації інформацію щодо оцінок, які:
 - ✓ надають свідчення, які існували на дату (дати), на яку ці суми було визнано, виміряно та розкрито;
 - ✓ були доступні, коли фінансові звіти за цей попередній період було затверджено для випуску.

Якщо неможливо визначити вплив зміни облікової політики для конкретного періоду на зіставну інформацію за один або більше попередніх періодів, наведений у звітності, підприємству слід застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань на початок найбільш раннього періоду, для якого можливе ретроспективне застосування (таким періодом може бути поточний період) та зробити відповідне коригування початкового сальдо кожного компонента власного капіталу, на який впливає зміна за цей період.

Коли неможливо визначити сукупний вплив на початок звітного періоду застосування нової облікової політики до усіх попередніх періодів, підприємство має коригувати зіставну інформацію, застосовуючи нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої дати, з якої це можливо.

Перспективне застосування (Prospective Application) зміни в обліковій політиці та визнання впливу в обліковій оцінці ретроспективно означає:

- а) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, що виникли після дати, з якої політику змінено;
- б) визнання впливу зміни в обліковій оцінці в поточному і майбутніх періодах, на які вплинула зміна.

Підхід до застосування змін в обліковій політиці наведено на **рис. 6.1**.

Розглянемо приклади застосування змін в обліковій політиці.



ПРИКЛАД 6.1

Протягом 2003 року компанія "Каскад" змінила облікову політику щодо обліку витрат на позики, безпосередньо пов'язані із придбанням незавершеного будівництва електростанції. У попередні роки компанія "Каскад" капіталізувала такі витрати. Тепер компанія вирішила відображати витрати на позики як витрати звітного періоду, а не капіталізувати їх. Керівництво вважає, що нова політика є кращою, оскільки призведе до більш прозорого відображення фінансових витрат та узгоджується з місцевою галузевою практикою, що робить звіти компанії більш зіставними.

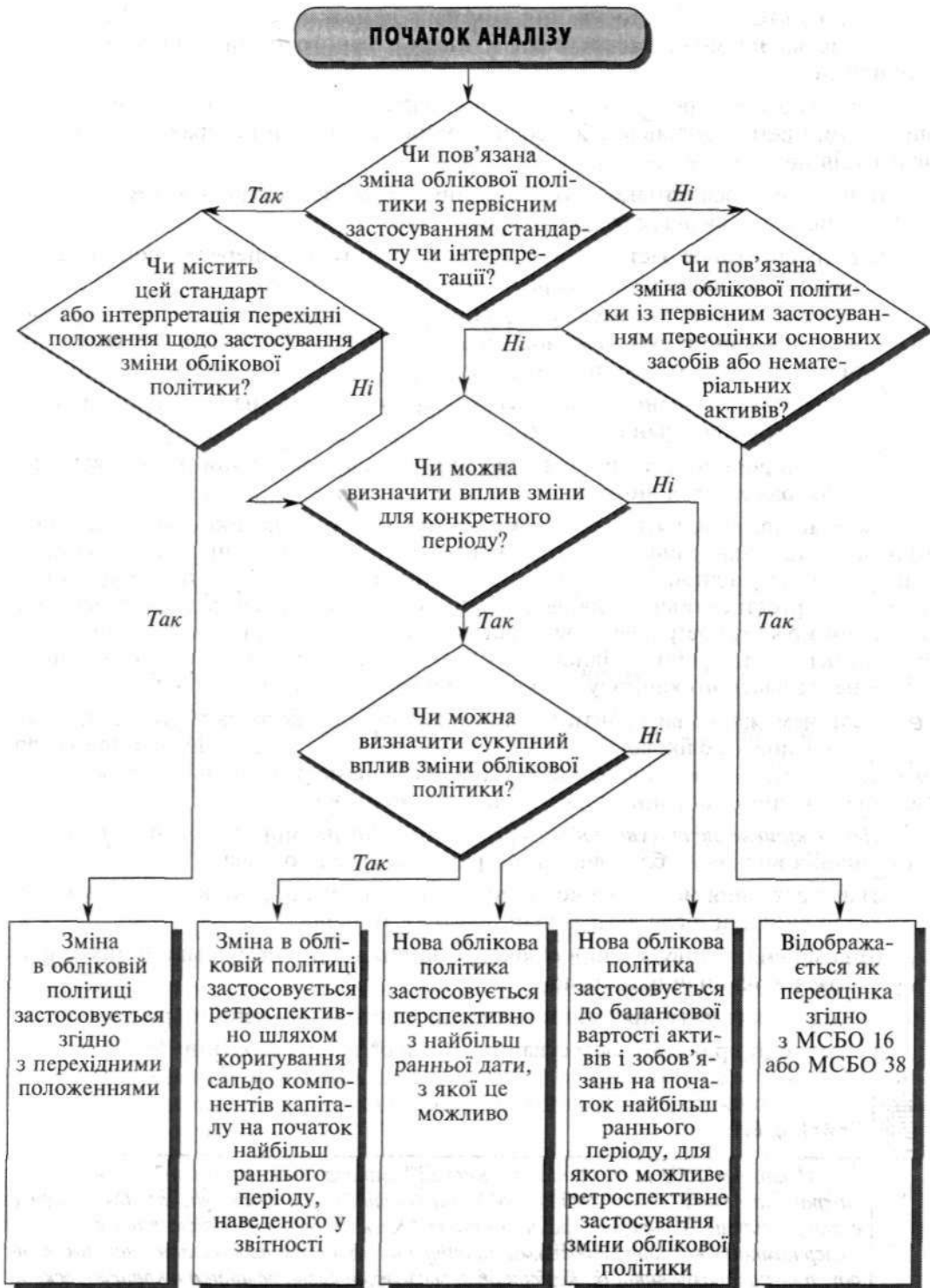


Рис. 6.1. Підходи до застосування зміни облікової політики

Компанія капіталізувала витрати на позики у 2002 році в сумі 5 200 дол. та 10 400 дол. упродовж періодів до 2002 року. Усі витрати на позики, пов'язані з придбанням електростанції, були капіталізовані.

В облікових регістрах компанії за 2003 рік відображено прибуток до сплати відсотків і податків на прибуток в сумі 60 000 дол. Витрати на відсотки в сумі 6 000 дол. відносяться виключно до 2003 року, а витрати з податку на прибуток становили 16 200 дол.

Амортизацію електростанції не було нараховано, оскільки її ще не введено в експлуатацію.

Звіт про прибуток компанії за 2002 рік містить, зокрема, такі показники:

Прибуток до відсотків та податків на прибуток	36 000
Витрати на відсотки	—
Прибуток до оподаткування	36 000
Податки на прибуток	10 800
Прибуток	25 200.

Нерозподілений прибуток на початок 2002 року був 40 000 дол., а на кінець цього року становив 65 200 дол. Ставка податку на прибуток упродовж 2002—2003 років була 30%.

Компанія "Каскад" має вкладений капітал на суму 20 000 дол. Інших статей власного капіталу, крім нерозподіленого прибутку, немає.

Ретроспективне застосування зміни облікової політики щодо витрат на позики буде відображено у звітності компанії "Каскад" наступним чином (табл. 6.1, 6.2).

Таблиця 6.1. Фрагмент Звіту про прибуток компанії "Каскад"

Стаття	2003	2002 (перерахований)
Прибуток до відсотків та податків на прибуток	60 000	36 000
Витрати на відсотки	(6 000)	(5 200)
Прибуток до оподаткування	54 000	30 800
Податки на прибуток	(16 200)	(9 240)
Прибуток	37 800	21 560

Таблиця 6.2. Звіт про зміну у власному капіталі компанії "Каскад", дол.

Показник	Вкладений капітал	Нерозподілений прибуток (перерахований)	Разом
1	2	3	4
Залишок на 31 грудня 2001 року	20 000	40 000	60 000
Зміна в обліковій політиці щодо капіталізації відсотка (за вирахуванням податку на прибуток в сумі 3 120 дол.) — примітка 1	—	(7 280)	(7 280)
Перерахований залишок на 31 грудня 2001 року	20 000	32 720	52 720

Продовження табл. 6.2

1	2	3	4
Прибуток за 2002 рік (перерахований)	—	21 560	21 560
Залишок на 31 грудня 2002 року	20 000	54 280	74 280
Прибуток за 2003 рік	—	37 800	37 800
Залишок на 31 грудня 2003 року	20 000	92 080	112 080

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ КОМПАНІЇ "КАСКАД"

Протягом 2003 року компанія змінила облікову політику щодо витрат на позики, пов'язаних з електростанцією, будівництвом якої незавершене. Раніше компанія капіталізувала такі витрати. Зараз вона списує такі витрати по мірі їх виникнення. Керівництво вважає, що така політика забезпечує достовірну та більш доречну інформацію, оскільки результатом є більш прозоре відображення фінансових витрат, яке узгоджується з місцевою галузевою практикою та робить фінансові звіти компанії більш зіставними.

Таку зміну облікової політики було застосовано ретроспективно та зіставні звіти за 2002 рік були перераховані. Вплив змін на 2002 рік узагальнено нижче. Залишок нерозподіленого прибутку на початок 2002 року було знижено на 7 280 дол., що є сумою коригування, пов'язаною з періодами до 2002 року.

Вплив на 2002 рік	дол.
Збільшення витрат на відсотки	(5 200)
Зменшення витрат з податку на прибуток	1 560
Зменшення прибутку	(3 640)
Вплив на періоди до 2002 року	
Зменшення в прибутку (10 400 витрат на відсотки за вирахуванням податку 3 120 дол.)	(7 280)
Зменшення незавершеного будівництва і нерозподіленого прибутку на 31 грудня 2002 року	(10 920)

ПРИКЛАД 6.2

Компанія "Витязь" змінила облікову політику щодо амортизації основних засобів в напрямку більш повного застосування компонентного підходу, хоча одночасно прийняла модель переоцінки.

До 2003 року реєстри обліку активів не містили достатньої інформації для повного застосування компонентного підходу. Наприкінці 2002 року керівництво замовило технічне дослідження, яке забезпечило інформацію про компоненти основних засобів та їх справедливую вартість, строк корисної експлуатації, оцінену ліквідаційну вартість та вартість, що амортизується на початок 2003 року. Проте дослідження не забезпечило достатню основу для достовірної оцінки собівартості тих компонентів, які не обліковувались раніше окремо, та існуючі до початку дослідження записи не дозволяють відновити таку інформацію.

Керівництво визначило, що не має можливості ретроспективно обліковувати зміни щодо повного застосування компонентного підходу або обліковувати цю зміну ретроспективно, починаючи з більш ранньої дати, ніж з 2003 року. Також зміну

моделі собівартості на модель переоцінки слід обліковувати перспективно. Тому керівництво зробило висновок, що нову політику слід застосовувати перспективно, починаючи з 2003 року.

Додаткова інформація:

Ставка податку на прибуток становить 30%.

Основні засоби на кінець 2002 року, дол.:

Собівартість	75 000
Амортизація	(42 000)
Чиста балансова вартість	33 000
Перспективні витрати на амортизацію за 2003 рік (стара основа)	4 500.
<i>Окремі результати технічних досліджень:</i>	
Оцінка	51 000
Очікувана ліквідаційна вартість	90 000
Середній залишковий строк експлуатації	7
Витрати на амортизацію існуючих основних засобів за 2003 рік (нова основа)	6 000.

Далі наведено Витяг з приміток до фінансових звітів компанії "Витязь".



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ КОМПАНІЇ "ВИТЯЗЬ"

Починаючи з 2003 року компанія змінила облікову політику щодо амортизації основних засобів так, щоб більш повно застосовувати компонентний підхід, одночасно прийнявши модель переоцінки.

Керівництво вважає, що така політика забезпечить достовірну та більш дочерню інформацію, оскільки вона пов'язана з більш точним відображенням компонентів і базується на сучасних оцінках.

Політику було застосовано перспективно, починаючи з 2003 року, оскільки неможливо оцінити вплив застосування політики ані ретроспективно, ані перспективно з будь-якої більш ранньої дати. Відповідно прийняття нової політики не має впливу на попередні роки. Впливом на поточний рік є збільшення балансової вартості основних засобів з початку року на 18 000 дол.; збільшення забезпечення відстроченого податку на початок року на 5 400 дол. і створення резерву переоцінки з початку року в сумі 12 600 дол.; збільшення витрат на амортизацію на 500 дол. та зменшення витрат з податку на прибуток на 450 дол.

Розкриття інформації про зміни в облікових політиках

Коли первісне застосування стандарту або інтерпретації впливає на поточний період та будь-який попередній період або матиме вплив на майбутні періоди, підприємству слід розкрити:

- назву стандарту або інтерпретації;
- якщо можливо, вказати, що зміну облікової політики зроблено згідно з перехідними положеннями;
- характер зміни в обліковій політиці;
- якщо можливо, опис перехідних положень;

- г) якщо можливо, перехідні положення, які можуть вплинути на майбутні періоди;
- д) для поточного періоду та кожного наведеного попереднього періоду (в межах можливого) суму коригування:
 - ✓ для кожної статті, на яку впливає;
 - ✓ базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до підприємства;
- е) суму коригування, пов'язану з періодами до тих, що наведені у звітності (в межах можливого);
- є) якщо ретроспективне відображення змін в обліковій політиці внаслідок первісного застосування стандарту або інтерпретації неможливе для певного попереднього періоду або періодів, які передують тим, що наведені у звітності, обставини, що призвели до існуючих умов, і опис того, як і з якої дати зміну облікової політики було застосовано.

Фінансові звіти у наступних періодах не потребують повторного розкриття такої інформації.

Коли добровільна зміна облікової політики впливає на поточний період або будь-який попередній період або матиме вплив на майбутні періоди, підприємство має розкривати:

- а) характер зміни в обліковій політиці;
- б) причини, з яких застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та більш доречну інформацію;
- в) для поточного періоду та для кожного наведеного попереднього періоду (в межах можливого) суму коригування:
 - ✓ кожної статті фінансової звітності, на яку вплинула зміна облікової політики;
 - ✓ базисного і розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до підприємства;
- г) суму коригування (у межах можливого), пов'язану з періодами, які передують тим, що наведені у звітності;
- г) якщо ретроспективне застосування неможливе для певного попереднього періоду або періодів, які передують тим, що наведені у звітності, — обставини, що призвели до існуючих умов, і опис того, як і з якої дати зміну облікової політики було застосовано.

Розкриття такої інформації у фінансових звітах наступних періодів не потрібне.

Якщо підприємство не застосовує новий стандарт або інтерпретацію, які було випущено, але вони ще не набрали чинності, воно має розкривати:

- а) цей факт;
- б) відому або достовірну оцінену інформацію, доречну щодо оцінки можливого впливу такого застосування нового стандарту або інтерпретації на фінансові звіти в періоді первісного застосування.

Для забезпечення такого розкриття підприємству слід розкривати:

- а) назву нового стандарту або інтерпретації;
- б) характер зміни або змін в обліковій політиці, що наближаються;
- в) дату, з якої вимагається застосування стандарту або інтерпретації;

- г) дату, з якої планується первісно застосовувати стандарт або інтерпретацію;
- г) обговорення очікуваного впливу первісного застосування стандарту або інтерпретації на фінансову звітність підприємства або якщо вплив невідомий або його достовірно неможливо оцінити — проголошення про такий наслідок.

Далі наведено приклади розкриття інформації про зміни в облікових політиках.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за рік, що закінчився 31 грудня 2001 року

При підготовці цієї фінансової звітності Група застосувала МСФЗ 39 "Фінансові інструменти: визнання й оцінка", що застосовуються до звітних періодів, які починаються з чи після 1 січня 2001 року. Як установлено порядком застосування цього стандарту, дані минулого звітного періоду, приведені для порівняння, не були змінені. Основний ефект від застосування МСФЗ 39, відображений у звіті про рух акціонерного капіталу як поправка до залишку нерозподіленого прибутку на 1 січня 2001 р., полягає в наступному:

- Відповідно до вимог МСФЗ 39, Група класифікувала усі свої довгострокові фінансові вкладення як наявні для продажу. Відповідно до вимог нового стандарту, такі фінансові вкладення повинні відображатися в обліку по справедливій (ринковій) вартості, у той час як раніше вони враховувалися по собівартості за винятком суми знецінення, що має стійкий характер. Реалізовані і нереалізовані прибутки та збитки відображаються по статтях консолідованого звіту про фінансові результати.
- У тих випадках, коли процентна ставка по позиках відрізнялася від ринкової, були зроблені відповідні коректування облікової вартості як позик виданих, відбитих у складі інших довгострокових активів, так і позик отриманих.

Група не має яких-небудь договорів у відношенні похідних фінансових інструментів чи істотних договорів, що стосуються вбудованих похідних інструментів, що, відповідно до вимог нового стандарту, повинні враховуватися окремо.

Вплив застосування МСФЗ 39 представлено нижче:

	Сума
Виправлення по справедливій (ринковій) вартості наявних для продажу фінансових вкладень	37
Дебіторська заборгованість по позиках із процентною ставкою нижче ринкової	(62)
Кредиторська заборгованість по позиках із процентною ставкою нижче ринкової	58
Разом вплив від застосування МСФЗ 39	33.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE"

Протягом року не було змін в обліковій політиці. Однак Група покращила подання інформації у звіті про прибутки шляхом окремого подання показника ЕВІТА (прибуток до відсотків, податків і амортизації гудвілу), який використовується як керівництвом, так і зовнішніми користувачами звітності. Група також окремо розкриває її діяльність "Води Nestle" в їх звіті щодо первинного

сегмента та її діяльність “Турботи про домашніх тварин” у вторинній сегментній звітності, що є наслідком зростання важливості обох видів діяльності Групи. Зіставну інформацію було перераховано там, де це було можливим.

Група змінила застосування МСБО 39, пов’язане з похідними валютними інструментами, які було придбано у зв’язку з управлінням валютним ризиком щодо окремих балансових активів і зобов’язань. Ці похідні інструменти зараз визнано як похідні інструменти, призначені для операцій (торгівлі), оскільки їх ефективність не визначена тестуванням згідно з вимогами МСБО 39 щодо обліку хеджування.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ МАГНІТОГОРСЬКОГО МЕТАЛУРГІЙНОГО КОМБІНАТУ за рік, що закінчився 31 грудня 2002 року

Зміна в обліковій політиці

З 31 грудня 2002 року Група перспективно прийняла альтернативний підхід до оцінки основних засобів, дозволених МСБО 16 “Основні засоби”. Альтернативний підхід дозволяє відображати основні засоби за переоціненою сумою після первісного визнання, якою є їх справедлива вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності. Раніше Група відображала основні засоби за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Керівництво вважає, що прийняття нової облікової політики забезпечує більш доречне та достовірне подання фінансового становища та результатів діяльності Групи.

6.3. ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ

Унаслідок невизначеності господарської діяльності складання фінансових звітів передбачає застосування попередніх (прогнозних) оцінок щодо майбутніх умов і подій.

Об’єктом таких оцінок звичайно є:

- ✓ сумнівна дебіторська заборгованість;
- ✓ знецінення запасів;
- ✓ справедлива вартість фінансових активів і фінансових зобов’язань;
- ✓ забезпечення гарантійних зобов’язань;
- ✓ період відстрочення витрат і доходів тощо.

Такі облікові оцінки базуються на судженні керівництва підприємства з урахуванням останньої наявної інформації. Проте в процесі діяльності, в результаті нових подій, накопичення досвіду та отримання нової інформації може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки.

Зміна в обліковій оцінці (*Change in Accounting Estimate*) — коригування балансової вартості активу чи зобов’язання або суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки поточного статусу та очікуваних майбутніх вигід та обов’язків, пов’язаних з активами та зобов’язаннями.

Згідно з МСБО 8, результат зміни облікових оцінок включається до складу доходів або витрат у періоді:

- а) коли відбулася така зміна, якщо вона впливає лише на цей період;
 б) коли відбулася ця зміна та в наступних звітних періодах, якщо вона впливає на всі ці періоди.

Наприклад, зміна оцінки суми безнадійних боргів впливає лише на той період, в якому відбулася ця зміна. Своєю чергою, перегляд терміну експлуатації основних засобів вплине на суму їх амортизації і в поточному звітному періоді, і в наступних звітних періодах, протягом яких очікується їх використання.

Водночас тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці призводить до змін в активах і зобов'язаннях або пов'язані зі статтею власного капіталу, її слід визнавати коригуванням відповідного активу, зобов'язання або статті капіталу в період зміни.

Зміни в облікових оцінках слід відображати у складі тих самих витрат або доходів, до яких результати оцінок включалися раніше. Наприклад, якщо амортизація об'єкта основних засобів була відображена у статті "Витрати на збут", змінена сума амортизації також буде включена до цієї статті.

Якщо зміни в облікових оцінках мають суттєвий вплив на поточний звітний період або, як очікується, суттєво впливатимуть на наступні періоди, характер і суму таких змін слід розкривати.

Наведемо приклад розкриття інформації про застосування облікових оцінок і зміни таких оцінок.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ALGROUP"

Використання попередніх оцінок

Підготовка фінансових звітів і пов'язаного з ними розкриття інформації відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку спонукає керівництво робити попередні оцінки та припущення, які впливають на звітні суми активів і зобов'язань, розкриття непередбачених активів і зобов'язань на дату фінансових звітів, а також доходів та витрат протягом звітного періоду. Фактичні результати можуть відрізнятися від таких оцінок. Попередні оцінки використано в обліку для резерву сумнівних боргів, старіння запасів, амортизації, виплат працівникам, податків, резервів, реструктуризації та непередбачених подій.

Попередні оцінки та припущення переглядають періодично, впливи періодів відображають у фінансових звітах у тому періоді, в якому їх визначення необхідне.

25. Перегляд очікуваного терміну використання основних активів

Протягом 1999 року Група прийняла попередні оцінки термінів корисного використання її операційних активів, які точніше відображують практику галузі. Для забезпечення зрозумілого зіставлення з попереднім роком наведені нижче дані відображають вплив зміни термінів корисного використання активів Групи на вибірккову фінансову інформацію.

	Прогноз на 1999 рік до змін, млн швейцарських франків	Згідно із звітністю, млн швейцарських франків	Різниця
1	2	3	4
Баланс			
Накопичена амортизація	(5 242)	(5 121)	121
Інші необоротні активи та відстрочені статті	117	118	1

Продовження табл.

1	2	3	4
Запаси, чисті	1 237	1 226	(11)
Разом активи	6 561	6 672	111
Разом акціонерний капітал	1 288	1 358	70
Частки меншості	39	40	1
Довгострокові забезпечення	601	641	40
Разом зобов'язання та акціонерний капітал	6 561	6 672	111
Звіт про прибуток			
Зміни в запасах	(23)	(34)	(11)
Амортизація	(410)	(292)	118
Операційний прибуток	645	752	107
Податки на прибуток	(101)	(140)	(39)
Прибуток, що належить меншості	(6)	(7)	(1)
Чистий прибуток	373	440	67
Звіт про рух грошових коштів			
Прибуток від діяльності, що триває	373	440	67
Амортизація основних засобів	400	282	(118)
Збільшення довгострокових забезпечень	4	43	39
Збільшення чистого робочого капіталу	(32)	(20)	12
Чисті грошові кошти від операційної діяльності	764	764	0

Якщо суму змін в облікових оцінках визначати неможливо, інформацію про це також слід розкривати.

Іноді важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок.

Наприклад, в одних країнах зміну методу нарахування амортизації розглядають як зміну в обліковій політиці, а в інших — як зміну в облікових оцінках.

Згідно з МСБО 8 у таких випадках зміну розглядають як зміну облікових оцінок.

Тому зміну методу амортизації слід розглядати як зміну облікової оцінки щодо очікуваної моделі отримання економічних вигід активу, що амортизується.

6.4. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

При складанні фінансових звітів можуть бути допущені помилки внаслідок:

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

Такі помилки стосуються визнання, оцінки, подання та розкриття елементів фінансової звітності. Вплив помилок на показники фінансової звітності залежить від її характеру та суттєвості (рис. 6.2).

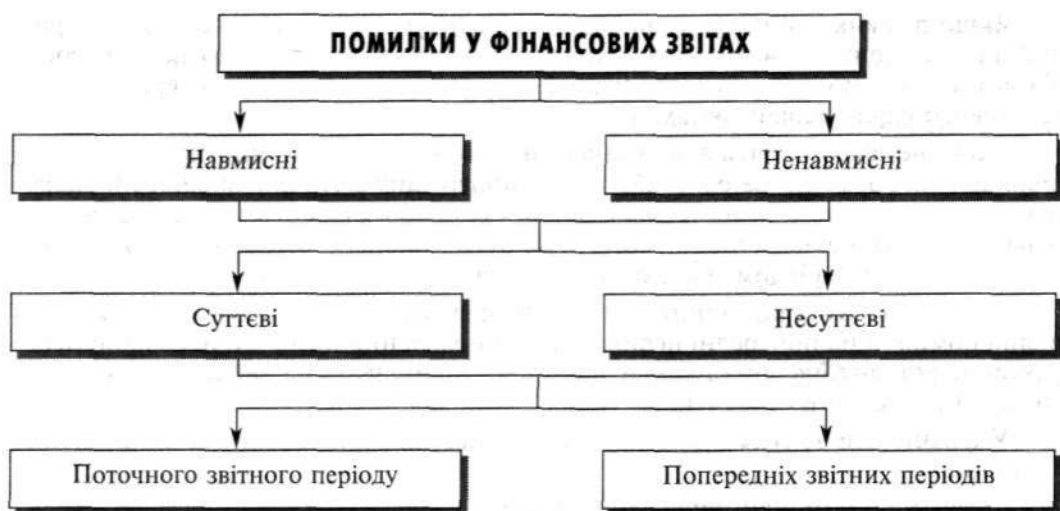


Рис. 6.2. Класифікація помилок у фінансових звітах

Фінансові звіти не відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності, якщо вони містять суттєві помилки або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення певного подання фінансового становища, фінансових результатів або грошових потоків підприємства.

Помилки, допущені та виявлені в поточному звітному періоді, виправляють до затвердження фінансових звітів до випуску. Тому МСБО 8 стосується суттєвих помилок попередніх звітних періодів.

Помилки попереднього періоду (Prior Period Errors) — це пропуск або викривлення у фінансових звітах за один або більше попередніх періодів, що виникли внаслідок неправильного використання або зловживання достовірною інформацією:

- яка була доступною на момент затвердження фінансових звітів за вказані періоди до випуску;
- очікувалось, з достатньою впевненістю, що така інформація буде отримана та прийнята до уваги при підготовці та поданні цих фінансових звітів.

При цьому помилка вважається суттєвою, якщо пропуск або викривлення статті, індивідуально або колективно, може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість помилки залежить від розміру та характеру пропуску або викривлення, розглянутих з урахуванням конкретних обставин. Тому розмір або/та характер статті можуть бути визначальним фактором.

Прикладами суттєвих помилок є:

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

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

Якщо помилка виникла до найбільш раннього попереднього періоду (періодів), що наведений у звітності, слід перераховувати вступне сальдо активів, зобов'язань або власного капіталу для найбільш раннього попереднього періоду, представленого у фінансових звітах.

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

Коли на початок поточного звітного періоду неможливо визначити сукупний вплив помилки на попередні періоди, для виправлення помилки необхідно перерахувати зіставну інформацію перспективно, починаючи з найбільш ранньої дати, коли це можливо зробити.

У фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок:

- а) характер помилки попереднього періоду;
- б) для кожного періоду наведено у звітності, якщо це можливо, суму коригування:
 - ✓ кожної статті фінансового звіту, на яку це вплинуло;
 - ✓ базового та розбавленого прибутку на акцію, якщо застосовується МСБО 33;
- в) суму коригування на початок найбільш раннього попереднього періоду, наведеного у звітності.

Якщо ретроспективний перерахунок є неможливим для кожного попереднього періоду, необхідно розкрити обставини, що призвели до виникнення такої умови та пояснити, як і за рахунок чого виправлено помилку.

У фінансовій звітності наступних періодів не потрібно повторювати розкриття інформації про виправлення помилок.

Для ілюстрації застосування ретроспективного підходу до виправлення помилок, розглянемо такі приклади.



ПРИКЛАД 6.3

Протягом 2003 року ТОВ "Вакансія" виявило, що реалізовану у 2002 році продукцію на суму 150 000 грн помилково було включено до складу запасів на 31 грудня 2002 року. В облікових регістрах товариства у 2003 році було відображено, грн:

- ✓ продаж 2 000 000;
- ✓ собівартість реалізованої продукції 1 750 000 (зокрема, сума помилково включена до залишку запасів на початок року);
- ✓ податок на прибуток 75 000.

Звіт про фінансові результати товариства за 2002 рік містить таку інформацію, грн:

Продаж	1 500 000
Собівартість реалізованої продукції	(1 100 000)
Прибуток до оподаткування	400 000
Податок на прибуток	120 000
Чистий прибуток	280 000.

Власний капітал Товариства включає статутний капітал 3 900 000 та нерозподілений прибуток. Нерозподілений прибуток на початок 2002 року становив 400 000 грн, а на кінець 600 000 грн.

Ставка податку на прибуток у 2002—2003 роках була 30%. Припустімо, що інших доходів і витрат у розглянутих періодах не було.

Далі наведено фрагменти фінансової звітності ТОВ "Вакансія" за 2003 рік, виправлення помилки попереднього року (табл. 6.3, 6.4).

Таблиця 6.3. Звіт про фінансові результати ТОВ "Вакансія" за 2003 рік (фрагмент), грн

Стаття	2003	2002 (перераховано)
Продаж	2 000 000	1 500 000
Собівартість реалізованої продукції	(1 600 000)	(1 250 000)
Прибуток до оподаткування	400 000	250 000
Податок на прибуток	(120 000)	(75 000)
Чистий прибуток	280 000	175 000

Таблиця 6.4. Звіт про зміни у власному капіталі ТОВ "Вакансія", грн

Стаття	Статутний капітал	Нерозподілений прибуток	Разом
Залишок на 31.12.2001	3 900 000	400 000	4 300 000
Перерахований прибуток за 2002 рік	—	175 000	175 000
Залишок на 31.12.2002	3 900 000	575 000	4 475 000
Прибуток за 2003 рік	—	120 000	120 000
Залишок на 31.12.2003	3 900 000	695 000	4 595 000

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТОВ "ВАКАНСІЯ" за 2003 рік

Продукцію, реалізовану у 2001 році, було помилково включено до запасів на 31 грудня 2002 року у сумі 150 000 грн.

Фінансові звіти за 2002 рік було перераховано для виправлення помилки. Вплив такого перерахунку узагальнено нижче. У 2003 році жодного впливу не було.

	Вплив на 2002 рік, грн
Збільшення собівартості реалізованої продукції	(150 000)
Зменшення витрат з податку на прибуток	45 000
Зменшення прибутку	105 000
Зменшення запасів	(150 000)
Зменшення кредиторської заборгованості з податку на прибуток	45 000
Зменшення власного капіталу	105 000



ПРИКЛАД 6.4

При складанні фінансових звітів за 2003 рік було виявлено, що внаслідок систематичної помилки комп'ютерної системи завищено суму доходу від продажу: в 2002 році — на 210 000 дол. та в 2001 році — на 140 000 дол. Ставка податку на прибуток становить 40%. Далі наведено фінансові звіти підприємства за 2003 рік до виправлення вказаної помилки (табл. 6.5, 6.6).

Таблиця 6.5. Звіт про прибутки та збитки за 2003 рік

тис. дол.

Стаття	2003	2002
Продаж	980	1 050
Собівартість реалізованої продукції	(490)	(420)
Валовий прибуток	490	630
Витрати на збут	(56)	(63)
Адміністративні витрати	(112)	(84)
Фінансові витрати	(7)	(7)
Прибуток до оподаткування	315	476
Податок на прибуток	(126)	(190)
Чистий прибуток	<u>189</u>	<u>286</u>

Таблиця 6.6. Звіт про власний капітал (фрагмент)

тис. дол.

Стаття	Випущений капітал	Нерозподілений прибуток	Разом
Залишок на 31.12.2001	1 000	1 400	2 400
Чистий прибуток за 2002 рік	—	286	286
Залишок на 31.12.2002	1 000	1 686	2 686
Чистий прибуток за 2003	—	189	189
Залишок на 31.12.2003	1 000	1 875	2 875

Виправлення допущеної помилки буде відображено у фінансових звітах наступним чином (табл. 6.7, 6.8).

Таблиця 6.7. Звіт про прибутки та збитки

тис. дол.

Стаття	2003	2002 (перерахований)
1	2	3
Продаж	980	840
Собівартість реалізованої продукції	(490)	(420)
Валовий прибуток	490	420
Витрати на збут	(56)	(63)
Адміністративні витрати	(112)	(84)

Продовження табл. 6.7

1	2	3
Операційний прибуток	322	273
Фінансові витрати	7	7
Прибуток до оподаткування	315	266
Податок на прибуток	(126)	(106)
Чистий прибуток	189	160

Таблиця 6.8. Звіт про зміни у власному капіталі за 2003 рік

тис. дол.

Стаття	Випущений капітал	Нерозподілений прибуток	Разом
Залишок на 31.12.2001	1 000	1 400	2 400
Виправлення помилки 2001 року	—	(84)	(84)
Перерахований залишок на 31.12.2001	1 000	1 316	2 316
Перерахований чистий прибуток за 2002 рік	—	160	160
Залишок на 31.12.2002	1 000	1 476	2 476
Чистий прибуток за 2003 рік	—	189	189
Залишок на 31.12.2003 року	1 000	1 665	2 665

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ за 2003 рік

Протягом року керівництво підприємства виявило, що внаслідок систематичної комп'ютерної помилки доходи від продажу завищено: в 2002 році — на 210 тис. дол., а в 2001 році — на 140 тис. дол. Вплив після оподаткування на чистий прибуток був 126 тис. дол. у 2002 році та 84 тис. дол. — у 2001 році. Помилку виправлено коригуванням початкового сальдо нерозподіленого прибутку за 2002 рік з перерахуванням порівняльної інформації за 2002 рік так, начебто не було завищення доходу в цьому періоді.

ПРИКЛАД 6.5

Припустімо, що в прикладі 6.4 немає можливості визначити вплив помилки на показники звітності за 2001 і 2002 роки. Тоді помилка буде виправлена шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на 31.12.2002 року, дол.:

Нерозподілений прибуток на 31.12.2002 р.	1 686
Виправлення помилок 2001—2002 років (126 + 84)	(210)
Перерахований нерозподілений прибуток на 31.12.2002 р.	1 476.

6.5. ПЕРЕХІД ВІД НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Специфічним випадком застосування нової облікової політики є впровадження міжнародних стандартів замість національних. У цьому випадку підприємству слід діяти відповідно до МСФЗ 1 “Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності”, прийнятого Радою з МСБО 19 червня 2003 року.

Цей стандарт встановлює процедури, які повинні здійснювати господарська одиниця, яка вперше застосовує МСФЗ як основу для складання фінансової звітності загального призначення.

Господарська одиниця вважається такою, що вперше застосовує МСФЗ, якщо в попередньому році вона:

- 1) не надавала фінансові звіти, складені згідно з міжнародними стандартами зовнішнім користувачам (інвесторам, кредиторам тощо);
- 2) подавала фінансові звіти, які було складено відповідно до окремих, але не усіх міжнародних стандартів, або які містили узгодження окремих сум, наведених за попередніми (національними або іншими) стандартами з МСФЗ.

Проте господарська одиниця не вважається такою, що вперше застосовує МСФЗ, якщо в попередньому році її оприлюднені фінансові звіти:

- а) були складені згідно з МСФЗ, але аудиторський висновок містить застереження щодо відповідності цих звітів міжнародним стандартам;
- б) відповідають одночасно попереднім стандартам та МСФЗ.

Процедури переходу до МСФЗ

Насамперед господарська одиниця, яка вперше застосовує МСФЗ, повинна обрати облікову політику, виходячи з міжнародних стандартів, які діють на дату балансу.

Оскільки МСБО 1 вимагає зіставної інформації принаймні за один попередній період, необхідно відповідно перерахувати інформацію на початок року, за який надається зіставна інформація.

Наприклад, вперше складаючи звітність за 2005 рік, господарська одиниця має ретроспективно перерахувати залишки на 1 січня 2004 року згідно з міжнародними стандартами, що діють на 31 грудня 2005 року.

МСФЗ 1 передбачає наступні коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів:

1. Припинення визнання окремих старих активів та зобов'язань;
2. Визнання окремих нових активів та зобов'язань;
3. Перекласифікація;
4. Оцінка.

Припинення визнання старих активів і зобов'язань означає списання з балансу тих активів і зобов'язань, які на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за міжнародними стандартами.

Зокрема, це стосується застарілих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які слід визнавати витратами періоду згідно з МСБО 38 (організаційні витрати тощо).

Водночас слід визнати ті активи та зобов'язання, які відповідають вимогам МСФЗ, але не були визнані згідно з попередніми стандартами. Прикладом цього є забезпечення оплати відпусток, які не було визнано, але які є зобов'язанням і підлягають відображенню в балансі згідно з МСБО 37.

Перекласифікація означає перенесення суми з однієї статті до іншої. Наприклад, інвестиційну нерухомість, відображену у складі основних засобів, слід виключити з їх складу та відобразити окремою статтею балансу. Для оцінки усіх визнаних активів і зобов'язань слід застосовувати правила оцінки (з урахуванням розглянутих далі виключень), передбачені МСФЗ, які діють на дату балансу.

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

Виключення з принципів оцінки

МСФЗ 1 передбачає окремі важливі виключення із загальних принципів та перерахунку (рис. 6.3).



Рис. 6.3. Виключення з принципів оцінки згідно з МСФЗ 1

Добровільні виключення означають, що їх застосування віддане на розсуд підприємства. Серед цих виключень найбільш важливим є питання оцінки основних засобів, нематеріальних активів та інвестиційної нерухомості на дату початкового балансу.

Підприємство має вибір щодо оцінки таких активів:

1. Вказані активи можуть бути оцінені на початок року першого застосування МСФЗ за справедливою вартістю.

Для нематеріальних активів такий підхід можливий лише за умови наявності активного ринку для таких активів. В цьому випадку справедлива вартість стає доцільною вартістю. *Доцільна вартість (Deemed Cost)* — це сума, яка використовується замість первісної вартості або вартості, що амортизується на певну дату.

2. Якщо до дати першого балансу, складеного за МСФЗ, господарська одиниця переоцінювала будь-які з цих активів згідно з попередніми стандартами за справедливою вартістю або шляхом індексації, тоді така переоцінена вартість може стати доцільною вартістю згідно з МСФЗ.
3. Якщо до дати першого балансу, складеного за МСФЗ, господарська одиниця здійснила одноразову переоцінку активів або зобов'язань за справедливою вартістю (внаслідок приватизації тощо) та переоцінена сума стала доцільною вартістю за попередніми стандартами, тоді ця сума продовжує бути доцільною вартістю після первісного застосування МСФЗ.

Серед обов'язкових виключень слід відмітити підхід до ретроспективного застосування облікових оцінок. При ретроспективному першому застосуванні МСФЗ господарська одиниця має застосовувати вихідні дані та припущення, зроблені під час використання попередніх стандартів в періодах, що передують переходу на міжнародні стандарти та забезпечити, щоб ці вихідні дані та припущення відповідали МСФЗ.

Проте не дозволяється використовувати інформацію, яка надійшла після того, як було зроблено оцінки за попередніми стандартами.

Виключенням є виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах.

Зміни в розкритті інформації

Застосування МСФЗ означає для багатьох підприємств розширення сфери розкриття інформації, яка вимагалась попередніми стандартами (зокрема, про стосунки зв'язаних сторін), і появу нових сфер розкриття інформації (зокрема, звітність за сегментами, діяльність, що припиняється тощо).

МСФЗ 1 також вимагає розкривати інформацію, що пояснює, як вплинув перехід від попередніх до міжнародних стандартів на фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів господарської одиниці.

Ця інформація включає таке:

1. Узгодження суми власного капіталу, відображеного відповідно до попередніх стандартів, з сумою власного капіталу за МСФЗ на дату:
 - а) початкового балансу за МСФЗ;
 - б) кінець останнього річного періоду, відображеного за попередніми стандартами.
- Зокрема, якщо МСФЗ вперше застосовуються для звітного періоду, що закінчується 31 грудня 2005 року, тоді вказані узгодження слід наводити щодо показників на 1 січня 2004 року та 31 грудня 2004 року;
2. Узгодження прибутку (або збитку) за останній період, відображеного за попередніми стандартами, з прибутком (або збитком) за МСФЗ за цей самий період;
 3. Пояснення суттєвих коригувань статей балансу, звіту про прибуток і звіту про рух грошових коштів, здійснених в процесі першого застосування МСФЗ;
 4. Помилки у фінансових звітах, складених згідно з попередніми стандартами, які були виявлені в процесі переходу до МСФЗ, слід розкрити окремо;

5. Якщо господарська одиниця визнає або сторнує збитки від зменшення корисності в балансі на початок періоду першого застосування МСФЗ, це слід розкривати;
6. Відповідні розкриття, якщо господарська одиниця використовує виключення з правил визнання або оцінки, дозволені МСФЗ 1.

Застосування МСФЗ до проміжних звітів

Якщо господарська одиниця вперше застосовує МСФЗ до фінансових звітів за період, який закінчується 31 грудня 2005 року, МСФЗ 1 слід застосовувати до проміжних звітів упродовж цього року лише якщо ці звіти також складаються за міжнародними стандартами.

Розкриття інформації в проміжних фінансових звітах періоду, що передує звіту за 2005 рік, вимагається лише якщо такі проміжні звіти претендують на відповідність МСБО 34. Інформація, що підлягає розкриттю, включає зміни в облікових політиках порівняно з попередніми стандартами.

Застосування МСФЗ групою підприємств

МСЗ 1 визнає дату першого застосування МСФЗ, коли інвестор і об'єкт інвестування починають застосовувати МСФЗ у різний час (*табл. 6.9*).

Таблиця 6.9. Підходи до першого застосування МСФЗ в межах Групи підприємств

	Варіант	Дата
1.	Дочірнє підприємство застосовує МСФЗ до того, як Група приймає ці стандарти для складання консолідованих фінансових звітів	Датою першого застосування МСФЗ для дочірнього підприємства буде дата, коли воно прийме ці стандарти для власних фінансових звітів. Проте Група має застосовувати МСФЗ для оцінки активів і зобов'язань дочірнього підприємства для першого складання звітів згідно з МСФЗ, за виключенням коригувань, пов'язаних з об'єднанням бізнесу, та узгодження з обліковою політикою Групи
2.	Група застосовує МСФЗ до того, як дочірнє підприємство приймає ці стандарти для складання власних фінансових звітів	Дочірнє підприємство має вибір: а) обрати дату застосування МСФЗ Групою; б) дату першого застосування МСФЗ для власних фінансових звітів
3.	Група приймає МСФЗ до того, як материнське підприємство застосовує ці стандарти для складання власних фінансових звітів	Датою першого застосування МСФЗ материнським підприємством буде дата першого застосування цих стандартів Групою
4.	Група застосовує МСФЗ до того, як її асоційовані та спільні підприємства приймають ці стандарти	Асоційовані та спільні підприємства мають вибір: обрати дату застосування МСФЗ групою або дату першого застосування МСФЗ для власних фінансових звітів

МСФЗ 1 замінює тлумачення ПКТ 8 “Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку” та стосується фінансової звітності, яка вперше складається згідно з МСФЗ за період, який починається 1 січня 2004 року або після цієї дати.

ЗАПАСИ

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у МСБО 2 “Запаси”. Цей стандарт первісно було прийнято 1975 року під назвою “Оцінка та подання запасів у контексті системи історичної собівартості”. Після перегляду 1993 року МСБО 2 набрав чинності з 1 січня 1995 року.

У грудні 2003 року цей стандарт знову було переглянуто. Переглянутий МСБО 2 замінює попередній стандарт та Тлумачення ПКТ 1 “Послідовність: різні формули собівартості запасів”. У результаті перегляду МСБО 2, зокрема, було внесено такі зміни:

- ✓ вилучено формулу LIFO;
- ✓ розширено та уточнено перелік інформації, що підлягає розкриттю;
- ✓ уточнено сферу застосування стандарту.

Переглянутий МСБО 2 застосовується до всіх запасів, крім:

- 1) незавершених робіт за будівельними контрактами (включаючи контракти з надання послуг, безпосередньо пов'язаних із будівельними контрактами);
- 2) фінансових інструментів;
- 3) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

МСБО 2 також не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

- а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва, сільськогосподарської продукції після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів у випадку, коли вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до практики, що існує у певних галузях;
- б) продавцями-посередниками товарів, які продають власні запаси за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на збут.

Коли запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації або за справедливою вартістю із вирахуванням витрат на збут, зміни вказаних оцінок слід відображати у складі прибутку або збитку того періоду, в якому сталися ці зміни.

Переглянутий МСБО 2 набирає чинності для фінансових звітів за річний період з або після 1 січня 2005 року.

7.1. ВИЗНАННЯ ТА ПЕРВІСНА ОЦІНКА ЗАПАСІВ

Згідно з МСБО 2, *запаси (Inventories)* — це активи, які:

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

Склад запасів та їх форма залежать від характеру діяльності підприємства (табл. 7.1).

Запаси визнаються активами, якщо:

- ✓ існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- ✓ їх вартість може бути достовірно оцінена.

Таблиця 7.1. Приклади запасів у різних сферах діяльності

Сфера діяльності	Типовий приклад (галузь) діяльності	Типовий вид запасів
Торгівля	Торгівля нерухомістю Універсам Оптова база Магазин-склад будматеріалів	Товари
Виробництво продукції	Меблева фабрика Тютюнова фабрика Авіаційний завод Металургійний комбінат	Сировина Допоміжні матеріали Незавершене виробництво Готова продукція
Послуги	Аудиторська фірма Рекламне агентство Транспортна організація Ательє мод Перукарня	Незавершені послуги (роботи), для яких ще не визнано доходу Допоміжні матеріали

Придбані запаси визнаються активом у разі задоволення усіх наведених нижче умов:

- ✓ до підприємства перейшли усі суттєві ризики та вигоди, пов'язані з власністю на запаси;
- ✓ підприємство отримало контроль над запасами та здійснює управління ними тією мірою, яка звичайно пов'язана з правом власності;
- ✓ собівартість запасів може бути достовірно визначена;
- ✓ існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигід, пов'язаних із запасами.

Отже, у складі запасів підприємства слід відобразити усі товарно-матеріальні цінності, що задовольняють наведені вище критерії, незалежно від місця знаходження їх.

Тому придбані запаси, що перебувають у дорозі, визнаються активом, якщо ризики та вигоди, пов'язані з власністю на ці запаси, передані підприємству.

Момент передавання ризиків та вигід, пов'язаних із власністю на запаси, визначається у контракті та звичайно залежить від базових умов поставки.

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

- ✓ витрати на придбання;
- ✓ витрати на переробку;
- ✓ інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами.

Витрати на придбання (Costs of Purchase) запасів включають:

- ✓ ціну закупки;
- ✓ ввізне мито та інші податки, пов'язані з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству податковим органом;
- ✓ витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів.

Торговельні та інші знижки вираховують при визначенні витрат на придбання запасів.



ПРИКЛАД 7.1

Прейскурантна ціна товару (без ПДВ) — 100 грн за одиницю. Підприємство придбало велику партію цього товару (1 000 одиниць), унаслідок чого отримало торговельну знижку в розмірі 2% ціни.

Крім того, підприємство може отримати знижку 5% у разі оплати товарів протягом 10 днів з дати придбання. Ставка податку на додану вартість становить 20%. Витрати на транспортування товарів власним транспортом становили 220 грн.

Розрахунок собівартості придбаних товарів, грн:

Прейскурантна ціна (100 грн · 1 000)	100 000
Торговельна знижка (100 000 · 0,02)	-2 000
Вартість придбання	<u>98 000</u>
Знижка за дострокову оплату (98 000 · 0,05)	-4 900
Чиста вартість придбання	93 100
Витрати на транспортування	<u>220</u>
Разом собівартість придбаних товарів	93 320.

Розрахунок податку на додану вартість залежить від законодавства країни. У закордонній практиці ПДВ розраховують, виходячи з чистої вартості придбання (тобто $93\,100 \cdot 0,2 = 18\,620$), та звичайно відшкодовують підприємству.

Витрати на переробку (Costs of Conversion) включають прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати.

Прямі витрати на оплату праці (Direct Labour) — це заробітна плата виробничого персоналу, що безпосередньо пов'язана з виробництвом та може бути включена до собівартості одиниці продукції економічно доцільним шляхом. Витрати на оплату праці виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і виплати робітникам (оплата простою, доплати тощо), які не можна прямо (економічно доцільним шляхом) зарахувати до одиниць продукції, звичайно розглядають як непряму зарплату і включають до складу виробничих накладних витрат.

Виробничі накладні витрати (Production Overheads) — це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо зараховані до одиниць продукції економічно доцільним шляхом.

Прикладом виробничих накладних витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання будівель і устаткування, амортизація та страхування основних засобів, оплата комунальних послуг тощо.

Виробничі накладні витрати складаються зі змінних і постійних витрат.

Змінні виробничі накладні витрати (Variable Production Overheads) — це непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно

обсягові виробництва. Прикладом змінних виробничих витрат часто є допоміжні (непрямі) матеріали та непрямая зарплата.

Інші виробничі накладні витрати звичайно є постійними. **Постійні виробничі накладні витрати** (*Fixed Production Overheads*) — непрямі витрати на виробництво, що залишаються порівняно незмінними при зміні обсягу виробництва.

Виробничі накладні витрати розподіляються між одиницями продукції на базі виробничої потужності. Існує кілька показників виробничої потужності, які розглядаються в літературі та використовуються на практиці:

- ✓ нормальна потужність;
- ✓ запланована потужність;
- ✓ практична потужність;
- ✓ фактична потужність.

Нормальна потужність (*Normal Capacity*) — це очікуваний середній рівень виробництва, який може бути досягнутий протягом певної кількості періодів (наприклад 3—5 років) або сезонів за звичайних умов, із урахуванням падіння потужності, що виникає внаслідок запланованого обслуговування виробництва.

Запланована потужність (*Budgeted Capacity*) — це очікуваний рівень виробництва у наступному році.

Практична потужність (*Practical Capacity*) — це максимальний рівень виробництва, який може бути досягнутий.

Фактична потужність (*Actual Capacity*) — це рівень виробництва, фактично досягнутий у звітному періоді (році).

Оскільки змінні виробничі накладні витрати безпосередньо залежать від обсягу діяльності, їх розподіл між одиницями продукції здійснюють на базі фактичного використання потужності.

Вибір бази розподілу постійних виробничих накладних витрат є складнішим, оскільки ці витрати не залежать від зміни обсягу діяльності в межах існуючої потужності. Тому застосування різних баз розподілу цих витрат може суттєво впливати на виробничу собівартість одиниці продукції.



ПРИКЛАД 7.2

Річна нормальна потужність підприємства дорівнює 250 000 годин, а практична річна потужність становить 300 000 годин.

Припустімо, фактичні накладні витрати дорівнюють запланованим. Суму постійних виробничих накладних витрат і дані про фактичну та заплановану потужність наведено нижче (табл. 7.2).

Таблиця 7.2. Вихідні дані для розподілу постійних виробничих накладних витрат

Рік	Постійні виробничі накладні витрати, грн	Виробнича потужність, годин	
		запланована	фактична
2000	1 440 000	195 000	200 000
2001	1 500 000	285 000	270 000
2002	1 480 000	240 000	250 000
2003	2 100 000	300 000	300 000

Наведені в *табл. 7.3* результати розподілу постійних накладних витрат свідчать, що застосування практичної потужності як бази розподілу призводить до значних сум недорозподілених постійних накладних витрат. У разі використання запланованої потужності зміни у запланованих обсягах діяльності призводять до змін ставки розподілу щороку. Крім того, внаслідок можливого незбігання запланованих і фактичних постійних витрат і обсягів діяльності виникають зайво розподілені або недорозподілені накладні витрати. Використання нормальної потужності для розподілу постійних накладних витрат дає змогу уникнути впливу сезонних або циклічних факторів на собівартість продукції. Тому, згідно з МСБО 2 "Запаси", постійні виробничі накладні витрати слід розподіляти між одиницями продукції на базі нормальної потужності. Водночас можна використовувати для розподілу фактичний рівень виробництва (фактичну потужність), якщо він наближається до нормальної потужності. З *табл. 7.3* випливає, що при застосуванні нормальної потужності як бази розподілу постійних виробничих накладних витрат також існують нерозподілені та зайво розподілені накладні витрати.

Згідно з МСБО 2 "Запаси", нерозподілені постійні накладні витрати не включаються до собівартості запасів, а списуються на витрати того періоду, в якому вони були понесені. Але при цьому вони включаються до собівартості реалізованої продукції.

Виходячи з цього, в нашому прикладі списання постійних накладних витрат в 2000 році слід відобразити записом (грн):

<i>Д-т</i> рахунка "Виробництво"	1 152 000
<i>Д-т</i> рахунка "Собівартість продажу"	288 000
<i>К-т</i> рахунка "Виробничі накладні витрати"	1 440 000.

Водночас зайво розподілені постійні накладні витрати, що виникають у періоди надзвичайно високого рівня виробництва, не включаються до собівартості продукції або до складу інших витрат підприємства.

У нашому прикладі це означає, що в 1999 році при списанні постійних накладних витрат слід зробити запис на суму 1 500 000 грн, а не на 1 620 000 грн.

<i>Д-т</i> рахунка "Виробництво"	1 500 000
<i>К-т</i> рахунка "Виробничі накладні витрати"	1 500 000.

Такий підхід дає змогу уникнути завищення собівартості запасів. Слід зазначити, що МСБО 2 не пояснює, який рівень виробництва вважається надзвичайно високим. Тому йдеться швидше про те, наскільки суттєвою є сума зайво розподілених постійних накладних витрат, з погляду керівництва підприємства.

У деяких галузях (харчова, хімічна, деревообробна промисловість тощо) результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, які виробляються одночасно. Такі продукти називають *спільними продуктами* (Joint Products). Спільні продукти поділяють на *основні* (Main Joint Products) та *побічні* (By-Products). Побічними є продукти, які мають незначну вартість порівняно з основними спільними продуктами. Витрати на переробку можна безпосередньо зарахувати до відповідних спільних продуктів лише після того, як ці продукти стають технологічно відокремленими (*рис. 7.1*). Точка технологічного процесу, в якій є можливість відокремити спільні продукти, має назву *точка розділення* (Split-Off Point).

Витрати на виробництво спільних продуктів, які виникають до точки розділення (спільні витрати) підлягають розподілу між цими продуктами на раціональній та послідовній основі.

Таблиця 7.3. Розподіл постійних виробничих накладних витрат на основі різних видів потужності

Рік	Постійні накладні витрати, грн	Фактична потужність, грн	Запланована потужність			Нормальна потужність			Практична потужність		
			Ставка розподілу, грн	Розподілені витрати, грн	Відхилення від фактичних витрат, грн	Ставка розподілу, грн	Розподілені витрати, грн	Відхилення від фактичних витрат, грн	Ставка розподілу, грн	Розподілені витрати, грн	Відхилення від фактичних витрат, грн
2000	1 440 000	200 000	7,38	1 476 000	+36 000	5,76	1 152 000	-288 000	4,80	960 000	-480 000
2001	1 500 000	270 000	5,26	1 420 000	-80 000	6,00	1 620 000	+120 000	5,00	1 350 000	-150 000
2002	1 480 000	250 000	6,17	1 542 500	+62 500	5,92	1 480 000	—	4,93	1 232 500	-247 500
2003	2 100 000	300 000	7,00	2 100 000	—	8,40	2 520 000	+420 000	7,00	2 100 000	—

Примітки: 1. Ставка розподілу визначається співвідношенням запланованих накладних витрат та відповідної (базової) потужності
(наприклад, $1\ 440\ 000 : 195\ 000 = 7,38$).

2. Розподілені накладні витрати розраховуються як добуток відповідної ставки розподілу та фактичної річної потужності
(наприклад, $200\ 000 \cdot 7,38 = 1\ 476\ 000$).

Таким чином, витрати на переробку складаються із спільних витрат (витрат до точки розділення) та подальших, або додаткових, витрат, які виникають після точки розділення. Тому калькулювання собівартості спільних продуктів включає дві стадії:

- 1) вимірювання витрат на виробництво кожного спільного продукту після точки розділення;
- 2) розподіл спільних витрат між спільними продуктами (рис. 7.1).

Основою розподілу спільних витрат звичайно є фізичний обсяг виробництва або вартість продажу спільних продуктів.

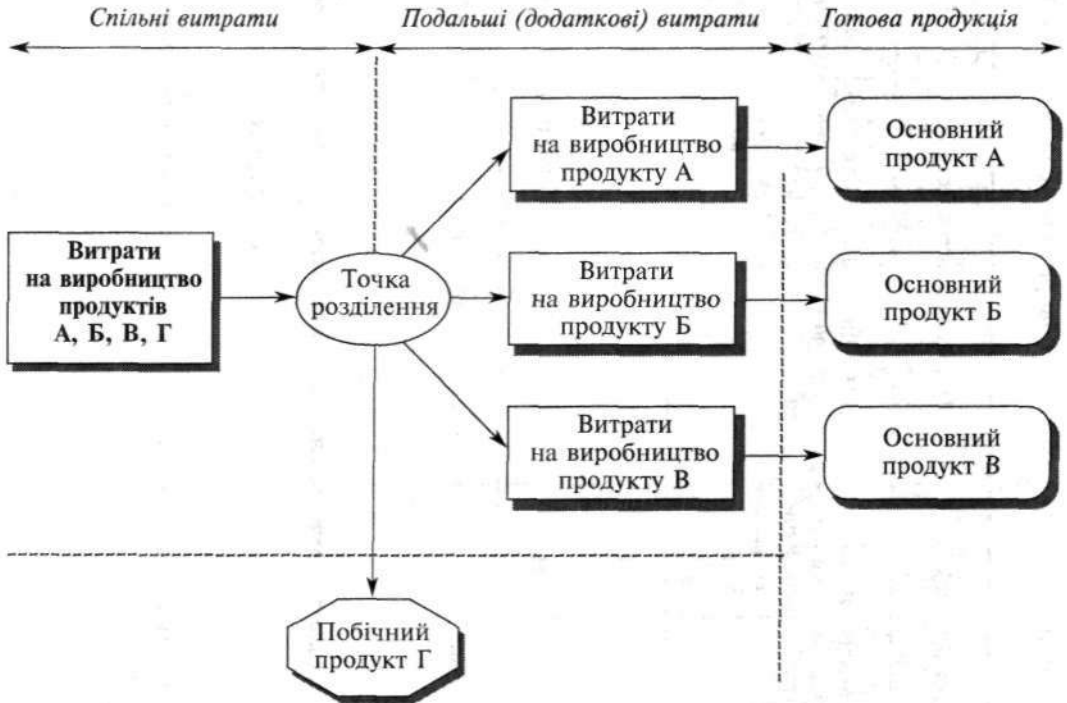


Рис. 7.1. Калькулювання собівартості спільних продуктів

ПРИКЛАД 7.3

Підприємство виробляє три види смол (C_1, C_2, C_3), що використовуються для виготовлення виробів із склопластику. Є така інформація про спільне виробництво цих смол за звітний період:

Вид смоли	Обсяг виробництва, літрів	Витрати після точки розділення, грн	Ціна реалізації за літр, грн
C_1	2 000	11 200	36
C_2	6 000	10 800	20
C_3	12 000	24 000	14

Спільні витрати на виробництво смол за звітний період включали: прямі матеріали — 36 000 грн, пряма зарплата — 18 000 грн, виробничі накладні витрати — 26 000 грн.

Для розподілу витрат між спільними продуктами на основі обсягу виробництва визначимо спільні витрати на 1 літр смоли.

$$\text{Спільні витрати на 1 л} = \frac{36\,000 + 18\,000 + 26\,000}{2\,000 + 6\,000 + 12\,000} = \frac{80\,000}{20\,000} = 4 \text{ грн на 1 л.}$$

Виходячи з цього, розрахуємо собівартість кожного спільного продукту (табл. 7.4).

Таблиця 7.4. Визначення собівартості спільних продуктів на основі обсягу виробництва

Вид смоли	Спільні витрати		Витрати після точки розділення		Собівартість	
	Разом	На одиницю	Разом	На одиницю	Разом	На одиницю
C ₁	8 000	4,00	11 200	5,60	19 200	9,60
C ₂	24 000	4,00	10 800	1,80	34 800	5,80
C ₃	48 000	4,00	24 000	2,00	72 000	6,00
Разом	80 000	x	46 000	x	126 000	x

У разі розподілу спільних витрат на основі вартості продажу необхідно розрахувати загальну вартість продажу спільних продуктів, грн:

$$\begin{array}{rcl} C_1 & 2\,000 \cdot 36 & = 72\,000 \\ C_2 & 6\,000 \cdot 20 & = 120\,000 \\ C_3 & 12\,000 \cdot 14 & = 168\,000 \\ \text{Разом} & & \underline{360\,000.} \end{array}$$

Тепер можемо розподілити спільні витрати між продуктами, грн:

$$\begin{array}{rcl} C_1 & \frac{72\,000}{360\,000} \cdot 80\,000 & = 16\,000 \\ C_2 & \frac{120\,000}{360\,000} \cdot 80\,000 & = 26\,667 \\ C_3 & \frac{168\,000}{360\,000} \cdot 80\,000 & = 37\,333 \\ \text{Разом} & & \underline{80\,000.} \end{array}$$

Розрахунок собівартості спільних продуктів наведено в табл. 7.5.

Таблиця 7.5. Визначення собівартості спільних продуктів на основі вартості їх продажу

Вид смоли	Спільні витрати		Витрати після точки розділення		Собівартість	
	Разом	На одиницю	Разом	На одиницю	Разом	На одиницю
C ₁	16 000	8,00	11 200	5,60	27 200	13,60
C ₂	26 667	4,44	10 800	1,80	37 467	6,24
C ₃	37 333	3,11	24 000	2,00	61 333	5,11
Разом	80 000	x	46 000	x	126 000	x

Отже, собівартість спільних продуктів, розрахована різними методами, суттєво різняться. Тому слід пам'ятати, що метод розподілу спільних витрат на основі обсягу виробництва є прийнятним лише за умови порівняно однакової вартості спільних продуктів та витрат (на одиницю) на їх обробку після точки розділення. У випадках, коли вартість побічних продуктів є несуттєвою, їх можна оцінювати за чистою вартістю реалізації, яка вираховується із собівартості основного продукту. Якщо побічний продукт виникає після точки розділення, на суму його чистої вартості реалізації зменшується собівартість основних спільних продуктів.



ПРИКЛАД 7.4

У процесі спільного виробництва протягом січня 2000 року було понесено такі витрати, грн:

<i>Прямі матеріали</i>	<i>70 000</i>
<i>Пряма зарплата</i>	<i>45 000</i>
<i>Виробничі накладні витрати</i>	<i>40 000</i>
Разом	155 000.

У результаті спільного виробництва було виготовлено 1 000 одиниць основного продукту і отримано 500 кг побічного. Після додаткової обробки побічний продукт було реалізовано за ціною 12 грн за кг. Витрати на додаткову обробку побічного продукту становили 2 500 грн. Чиста реалізаційна вартість побічного продукту в січні становила:

$$(500 \cdot 12) - 2\,500 = 3\,500 \text{ грн.}$$

Звідси собівартість виробництва основного продукту в січні дорівнює:

$$155\,000 - 3\,500 = 151\,500 \text{ грн,}$$

або 151,5 грн на одиницю.

Відокремлення побічного продукту від основного відображається записом, грн:

<i>Д-т рахунка "Незавершене виробництво побічного продукту"</i>	<i>3 500</i>
<i>К-т рахунка "Незавершене виробництво"</i>	<i>3 500.</i>

На суму додаткових витрат на обробку побічного продукту робиться запис, грн:

<i>Д-т рахунка "Незавершене виробництво побічного продукту"</i>	<i>2 500</i>
<i>К-т рахунка "Матеріали"</i>	<i>1 100</i>
<i>К-т рахунка "Нарахована зарплата"</i>	<i>800</i>
<i>К-т рахунка "Виробничі накладні витрати"</i>	<i>600.</i>

Після завершення обробки побічного продукту він передається на склад:

<i>Д-т рахунка "Запаси побічних продуктів"</i>	<i>6 000</i>
<i>К-т рахунка "Незавершене виробництво побічного продукту"</i>	<i>6 000.</i>

Враховуючи незначну вартість побічного продукту, його реалізація може бути відображена таким записом, грн:

<i>Д-т рахунка "Грошові кошти" або "Розрахунки з покупцями"</i>	<i>6 000</i>
<i>К-т рахунка "Запаси побічних продуктів"</i>	<i>6 000.</i>

Якщо побічний продукт було відокремлено від основних продуктів до точки розділення, на суму доходу від реалізації побічного продукту зменшуються спільні витрати на виробництво.

У деяких випадках, коли вартість побічного продукту дуже мала і він не потребує подальшої обробки, дохід від його реалізації відображається у Звіті про прибутки та збитки. Це означає, що собівартість основних продуктів не зменшується на суму чистої вартості реалізації побічного продукту.



ПРИКЛАД 7.5

1 000 кг побічного продукту було реалізовано за ціною 2,6 грн за 1 кг, що було відображено в обліку записом:

<i>Д-т</i> рахунка "Розрахунки з покупцями" або "Грошові кошти"	2 600
<i>К-т</i> рахунка "Інший операційний дохід"	2 600.

При такому підході відокремлення побічного продукту від основного не відображається в системі рахунків, хоча кількість продукції може бути зафіксована в реєстрах обліку запасів.

Інші витрати (Other Costs) можуть бути включені до собівартості запасів, якщо вони були здійснені для доставки запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Прикладами таких витрат є:

- ✓ витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів;
- ✓ амортизація витрат на розробку, пов'язану з конкретним процесом або продуктом;
- ✓ амортизація платежів або ліцензій, пов'язаних із конкретним процесом або продуктом;
- ✓ витрати на зберігання, обумовлені виробничим процесом і необхідні для наступної стадії виробництва;
- ✓ невиробничі (адміністративні) накладні витрати, пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан.

Витрати на позики можуть бути включені до собівартості запасів лише у випадку, передбаченому МСБО 23 "Витрати на позики" (див. розділ 12).

Якщо запаси придбані на умовах відстрочки платежу, різниця між ціною придбання в умовах нормального терміну кредиту та фактично сплаченою сумою визнається як витрати на відсотки упродовж періоду фінансування.

Не включаються до собівартості запасів і відображаються як витрати періоду, в якому вони здійснені:

- ✓ наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;
- ✓ витрати на зберігання запасів (крім тих витрат, які обумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступної стадії виробництва);
- ✓ адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- ✓ витрати на збут.

Якщо дохід від надання послуг не визнано, незавершені роботи з надання цих послуг відображаються у складі запасів у сумі витрат на виробництво. До собівартості цих запасів не включають невиробничі витрати та прибуток, які можуть бути складовою ціни послуг.

7.2. ОБЛІК РУХУ ЗАПАСІВ

Рух запасів пов'язаний з процесами їх придбання, переробки та реалізації (рис. 7.2).

Облік руху запасів залежить від системи обліку, що застосовується підприємством. Існують дві системи обліку запасів:

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



Рис. 7.2. Рух запасів і відображення їх у фінансових звітах

При системі періодичного обліку (*Periodic Inventory System*) надходження та видаток запасів протягом звітної періоду на рахунках запасів не відображують. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунок “Закупки”. Наприкінці звітної періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка “Закупки” списують на рахунок фінансових результатів. Наприкінці звітної періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітної періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

Отже, в системі періодичного обліку запасів собівартість продажу визначають балансовим методом:

$$CP = C_n + З - C_k,$$

де CP — собівартість продажу запасів; C_n — собівартість залишку запасів на початок періоду; $З$ — собівартість запасів, придбаних протягом періоду; C_k — собівартість залишку запасів на кінець періоду.

Загальну схему періодичного обліку запасів наведено на рис. 7.3.

При системі постійного обліку запасів (*Perpetual Inventory System*) їх надходження та видаток відображують протягом звітної періоду на відповідних рахунках запасів (“Товари”, “Матеріали”, “Незавершене виробництво”, “Готова продукція”). Собівартість продажу в цьому випадку визначають як добуток кількості реалізованих запасів і собівартості одиниці цих запасів:

$$CP = C_o \cdot K,$$

де C_o — собівартість одиниці запасів; K — кількість реалізованих запасів.

Загальну схему постійного обліку запасів наведено на рис. 7.4.

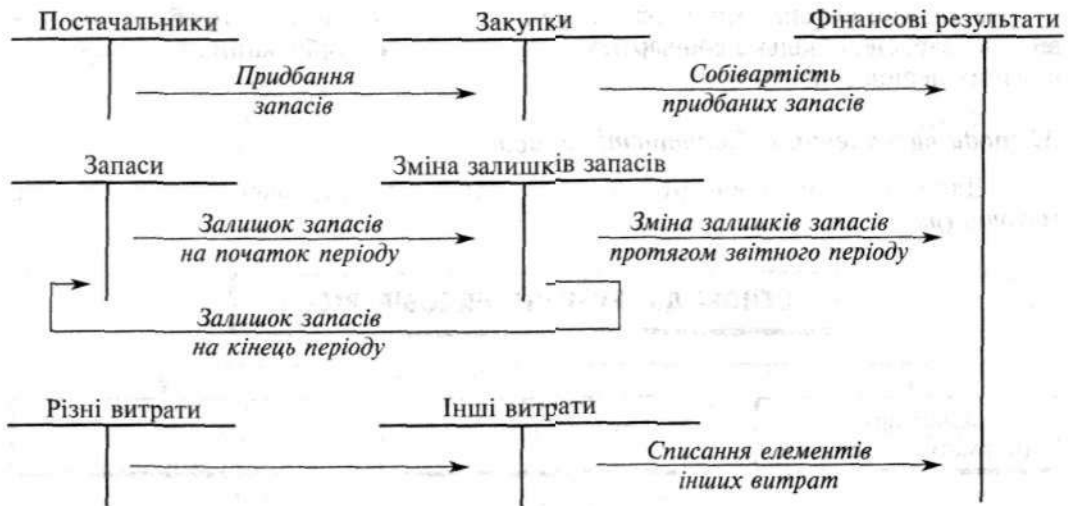


Рис. 7.3. Відображення запасів у системі рахунків періодичного обліку

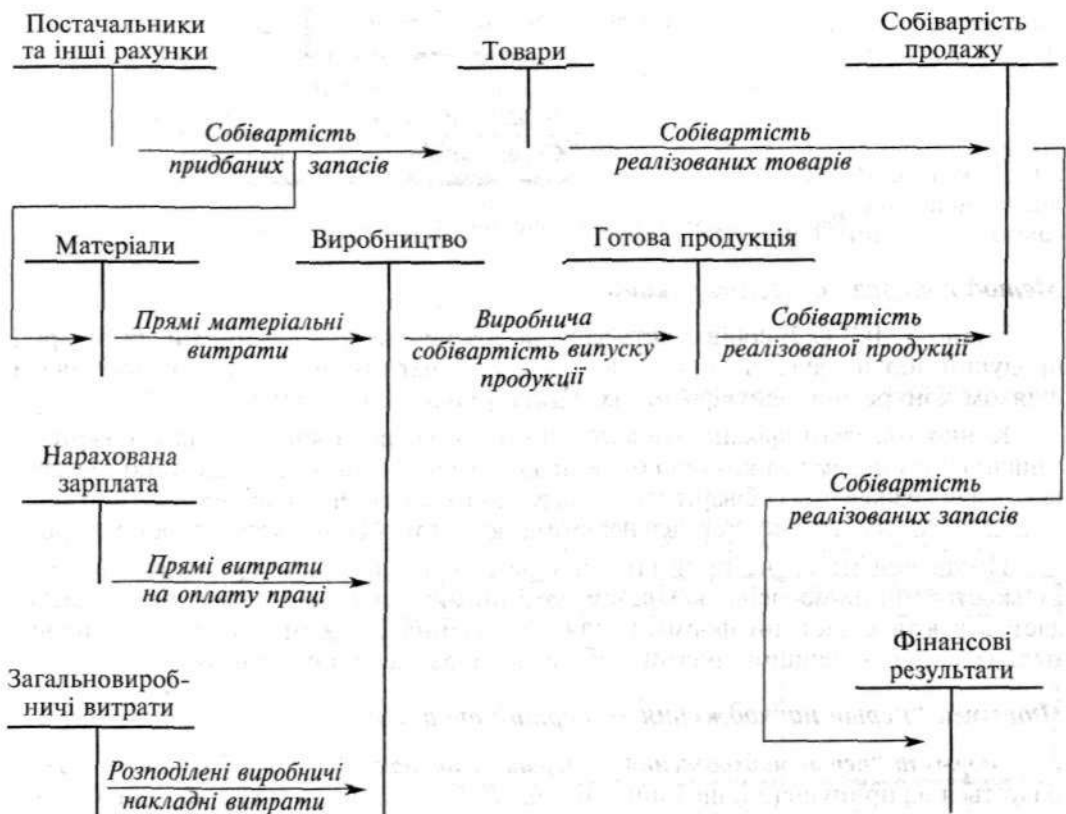


Рис. 7.4. Відображення запасів у системі рахунків постійного обліку

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки видатку запасів, оскільки собівартість їх надходження (придбання, виробництво) в різних періодах різна.

Методи визначення собівартості запасів

Для визначення собівартості запасів МСБО 2 передбачено широкий вибір методів (рис. 7.5).

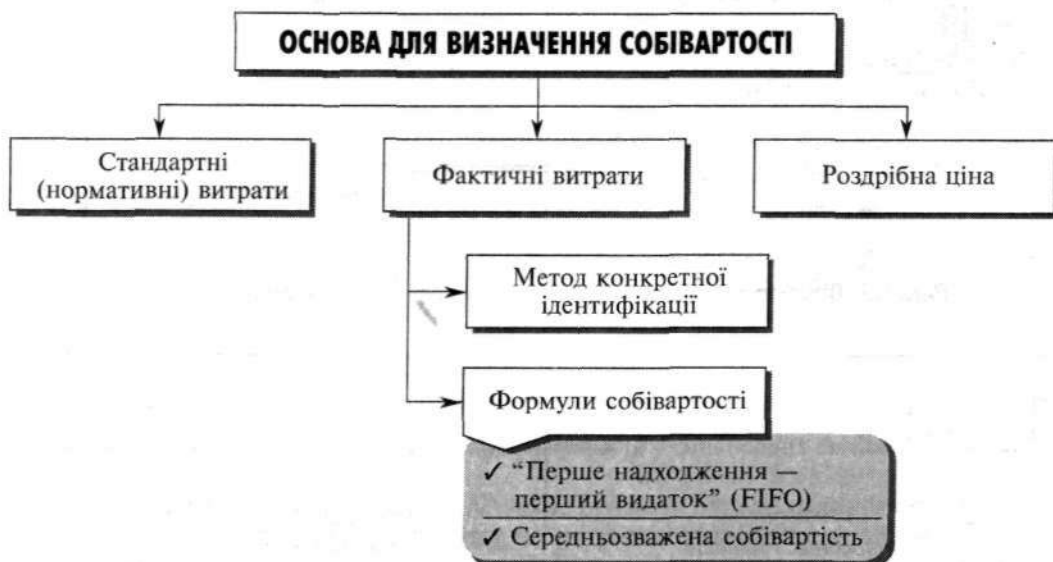


Рис. 7.5. Підходи до визначення собівартості запасів

Метод конкретної ідентифікації

Згідно з МСБО 2, собівартість запасів, які не є взаємозамінними, та товарів, продукції або послуг, які призначені для конкретних проектів, слід визначати шляхом конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і калькуляція собівартості здійснюється окремо за кожною одиницею запасів. Такий метод звичайно застосовують для визначення собівартості індивідуальних замовлень (виробництво кораблів, літаків тощо) або в умовах торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо.

Проте цей метод не прийнятний у разі виробництва або реалізації великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними. Тому здебільшого підприємства застосовують відповідні формули для визначення собівартості запасів: “перше надходження — перший видаток” або середньозваженої собівартості.

Формула “перше надходження — перший видаток”

Формула “перше надходження — перший видаток” (First In, First Out — FIFO) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими. З цього припущення випливає, що одиниці, які залишилися в запасах на кінець звітного періоду, є тими, що надійшли (придбані або вироблені) останніми.

Середньозважена собівартість запасів

Середньозважена собівартість (*Weighted Average Cost*) запасів визначається як співвідношення собівартості та кількості запасів, що є в наявності.

В умовах періодичної системи обліку запасів середньозважена собівартість їх одиниці визначається за формулою

$$C_c = \frac{C_{\Pi} + C_{Н}}{K_{\Pi} + K_{Н}},$$

де C_c — середньозважена собівартість; C_{Π} і K_{Π} — відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду; $C_{Н}$ і $K_{Н}$ — відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

У системі постійного обліку запасів протягом звітного періоду застосовується змінна середньозважена собівартість запасів. У цьому випадку наведена вище формула застосовується для кожного видатку запасів, а періодом є проміжок часу між попереднім та поточним видатком запасів.

Водночас МСБО 2 до 2005 року дозволяє застосовувати як альтернативну формулу “останнє надходження — перший видаток”.

Формула “останнє надходження — перший видаток”

Формула “останнє надходження — перший видаток” (*Last-in, First-out — LIFO*) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) останніми, відпускаються (продаються) першими. Відповідно одиниці, що залишаються в запасах на кінець звітного періоду, вважаються тими, що надійшли (були придбані або вироблені) першими.

МСБО 2 визначає, що підприємство повинно застосовувати однакові формули собівартості для всіх запасів, подібних за характером і використанням. Тому, наприклад, може бути доцільним застосування різних формул для визначення собівартості запчастин, які реалізуються, та таких самих запчастин, що використовуються для власних потреб (ремонт устаткування).

Проте лише різниця в географічному розташуванні запасів або відповідних податкових правилах сама собою не є підставою для застосування різних формул собівартості до одного виду запасів.

Розгляньмо оцінку запасів за відповідними формулами на прикладі товару “Спокуса”.



ПРИКЛАД 7.6

Є такі дані про рух товару “Спокуса” протягом першого кварталу 2003 року:

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн
01.01	Залишок	100	15,0
15.01	Придбано	120	16,0
02.02	Продано	80	30,0
17.02	Придбано	150	18,0
12.03	Продано	90	30,0

Залишок товарів на кінець кварталу становить 200 одиниць. Таким чином, протягом кварталу в наявності було 370 одиниць товару на суму 6 120 грн.

$$[(100 \cdot 15) + (120 \cdot 16) + (150 \cdot 18)].$$

Розрахунок собівартості товарів в умовах системи періодичного обліку запасів наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6. Розрахунок собівартості товару “Спокуса” при застосуванні системи періодичного обліку запасів

грн

Формула собівартості	Розрахунок собівартості залишку товарів на кінець кварталу	Розрахунок собівартості продажу
1. “Перше надходження — перший видаток” (FIFO)	$150 \cdot 18 = 2\,700$ $50 \cdot 16 = 800$ 3 500	6 120 — 3 500 = 2 620
2. “Останнє надходження — перший видаток” (LIFO)	$100 \cdot 15 = 1\,500$ $100 \cdot 16 = 1\,600$ 3 100	6 120 — 3 100 = 3 020
3. Середньозважена собівартість	$200 \cdot \left(\frac{6\,120}{370} \right) = 200 \cdot 16,5 = 3\,300$	6 120 — 3 300 = 2 820

Розрахунок собівартості товару “Спокуса” в разі постійного обліку запасів наведено в табл. 7.7.

Таблиця 7.7. Розрахунок собівартості товару “Спокуса” при застосуванні системи постійного обліку запасів

грн

Формула собівартості	Розрахунок собівартості продажу		Розрахунок собівартості залишку товарів на кінець кварталу	
1. “Перше надходження — перший видаток” (FIFO)	02.02.2003	80 од. · 15 = 1 200	6 120 — 2 620 = = 3 500	
	12.03.2003	20 од. · 15 = 300		
		70 од. · 16 = 1 120		
	<i>Разом</i>	2 620		
2. “Останнє надходження — перший видаток” (LIFO)	02.02.2003	80 од. · 16 = 1 280	6 120 — 2 900 = = 3 220	
	12.03.2003	90 од. · 18 = 1 620		
		<i>Разом</i>		2 900
3. Середньозважена собівартість	02.02.2003	$80 \text{ од.} \cdot \left(\frac{(100 \cdot 15) + (120 \cdot 16)}{140 + 120} \right) =$ $= 80 \text{ од.} \cdot 15,5 = 1\,240$	6 120 — 2 752 = = 3 368	
	12.03.2003	$90 \text{ од.} \cdot \left(\frac{(140 \cdot 15,5) + (150 \cdot 18)}{140 + 150} \right) =$ $= 90 \text{ од.} \cdot 16,8 = 1\,512$		
		<i>Разом</i>		2 752

Результати розрахунків собівартості товару "Спокуса" із застосуванням різних формул узагальнено в табл. 7.8.

Таблиця 7.8. Порівняння собівартості товару "Спокуса", розрахованої за різними формулами

грн

Показник	Формула собівартості		
	"Перше надходження — перший видаток" (FIFO)	Середньозважена собівартість	"Останнє надходження — перший видаток" (LIFO)
1. Собівартість продажу в умовах:			
1.1. Періодичного обліку	2 620	2 820	3 020
1.2. Постійного обліку	2 620	2 752	2 900
2. Собівартість залишку запасів в умовах:			
2.1. Періодичного обліку	3 500	3 330	3 100
2.2. Постійного обліку	3 500	3 368	3 220

Отже, лише при застосуванні формули "перше надходження — перший видаток" (FIFO) собівартість запасів в умовах періодичного і постійного обліку однакова. В умовах зростання цін на запаси формула FIFO забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, наслідком чого буде найбільший прибуток. Водночас оцінка запасів у балансі за формулою FIFO найбільш наближена до їх фактичної собівартості.

Середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання закупівельних цін. Водночас ця формула потребує складніших розрахунків, і в умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду звичайно є нижчою за ринкову вартість.

При застосуванні формули LIFO маємо найвищу собівартість продажу, але найменший прибуток. В умовах інфляції ця формула найкращим чином сприяє відповідності витрат і доходів у Звіті про прибутки та збитки.

З іншого боку, використання формули LIFO призводить до завищення собівартості запасів у балансі та дає можливість маніпулювати показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів.

Тому в 2003 році формулу LIFO було вилучено з МСБО 2 "Запаси".

Метод стандартних (нормативних) витрат

Стандартні витрати (Standard Costs) — це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які базуються на нормативах використання матеріалів, праці, а також економічної та виробничої потужності. Зазвичай стандартні витрати широко використовують у практиці управління для встановлення цін, контролю та оцінки діяльності. Застосування стандартних витрат для оцінки запасів у фінансовому обліку та звітності допускається лише тоді, коли результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості.

Для забезпечення цього стандарту (норми) витрат його слід регулярно аналізувати та, у разі необхідності, своєчасно переглядати. Облік матеріалів за стандартною собівартістю зазвичай здійснюють у разі стабільності цін на ці

матеріали. У цьому випадку відхилення між стандартними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими та списуються в момент придбання матеріалів (рис. 7.6).



Рис. 7.6. Облік матеріалів за стандартними цінами

Аналогічно за стандартними витратами ведеться облік незавершеного виробництва та готової продукції (рис. 7.7).



Рис. 7.7. Облік виробництва та готової продукції за стандартними витратами

Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх стандартною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного періоду.

Метод роздрібних цін

Метод роздрібних цін (Retail Method) звичайно застосовують підприємства роздрібною торгівлі в умовах великої кількості одиниць товарів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо використати інші методи визначення собівартості. За цього методу собівартість запасів визначається шляхом зменшення їх вартості на відповідний відсоток, який розраховується як співвідношення собівартості та роздрібною ціни наявних запасів. При цьому слід враховувати запаси, які було оцінено нижче первісної ціни реалізації.



ПРИКЛАД 7.7

Нижче наведено дані про рух товарів групи "Р" підприємства роздрібною торгівлі за звітний рік:

	Собівартість	Роздрібна ціна тис. грн
Запаси на початок року	1 200	1 800
Закупка протягом року	1 320	2 220
Разом запасів	<u>2 520</u>	<u>4 020</u>
Продаж запасів протягом року		2 160
Запаси на кінець року		1 860.

Звідси співвідношення собівартості та роздрібною ціни дорівнює:

$$\frac{2\,520}{4\,020} \cdot 100 = 62,7 \approx 63\%.$$

Розрахований відсоток застосовується до залишку запасів за роздрібними цінами:

$$\frac{1\,860 \cdot 63}{100} = 1\,172.$$

Виходячи з цього, визначимо собівартість реалізованих товарів:

$$2\,520 - 1\,172 = 1\,348.$$

У практиці підприємства роздрібною торгівлі часто використовують середній відсоток валового прибутку, який визначається для кожного підрозділу (відділу, секції тощо). Для забезпечення точності оцінки запасів при застосуванні методу роздрібних цін слід періодично проводити інвентаризацію запасів.

Підприємство повинно постійно застосовувати обраний метод оцінки запасів. Змінити метод оцінки можна лише в результаті певних змін у діяльності підприємства, що повинно бути обґрунтовано і належним чином пояснено в примітках до фінансових звітів.

Запаси, які було реалізовано, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від реалізації запасів. Внаслідок цього забезпечується відповідність витрат і доходів. При застосуванні системи постійного обліку реалізовані запаси відображають у Звіті про прибутки та збитки за статтею "Собівартість продажу".

Собівартість продажу продукції включає:

- ✓ виробничу собівартість реалізованої готової продукції;
- ✓ нерозподілені виробничі накладні витрати;
- ✓ наднормативні виробничі витрати запасів.

У системі періодичного обліку запасів собівартість продажу наводиться шляхом відображення операційних витрат за елементами разом із величиною зміни запасів протягом звітного періоду.

Запаси, використані для створення непоточних активів, включають до їх балансової вартості та визнають витратами у складі амортизаційних відрахувань протягом строку корисної експлуатації цього активу.

7.3. ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАПАСІВ ЗА ЧИСТОЮ ВАРТІСТЮ РЕАЛІЗАЦІЇ

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

Такий підхід обумовлений загальним правилом: балансова вартість активів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікуються від їх продажу або використання.

Чиста вартість реалізації (Net Releasable Value) дорівнює розрахунковій ціні продажу запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням розрахункових витрат на завершення їх виробництва та збут.

Чиста вартість реалізації запасів може стати меншою за їх балансову вартість внаслідок:

- пошкодження або застарівання запасів;
- зниження цін;
- зростання очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Розрахунок чистої вартості реалізації здійснюють на основі найбільш надійного свідчення (прайс-листів, тарифів, економічних оглядів тощо), що є в наявності на момент такого розрахунку. При цьому слід брати до уваги події після дати балансу, що надають додаткову інформацію щодо умов, які існували на кінець звітного періоду. Це означає, що при отриманні після дати балансу інформації про реалізацію (або майбутню реалізацію) запасів нижче їх собівартості такі запаси слід оцінити на дату балансу за чистою вартістю реалізації (крім випадків, коли відомо, що зниження балансової вартості виникло після дати балансу).

При визначенні чистої вартості реалізації слід враховувати призначення запасів. Наприклад, на складі торгового підприємства на кінець року утримуються 100 комп'ютерів, які звичайно реалізуються за ціною 2 000 грн за одиницю. Згідно з контрактом, партія з 20 комп'ютерів буде реалізована за 36 000 грн. Виходячи з цього, чисту реалізаційну вартість 20 комп'ютерів слід розраховувати на основі ціни 1 800 грн, а решти — на основі ціни 2 000 грн за одиницю.

Чиста вартість реалізації сировини та матеріалів, що використовуються в процесі виробництва продукції, базується на ціні реалізації цієї продукції за вирахуванням витрат на завершення виробництва.

Такі сировина та матеріали уцінюються лише тоді, коли падіння ціни на них указує на те, що собівартість готової продукції перевищує її чисту вартість реалізації. У цьому випадку найкращою основою для визначення чистої вартості реалізації сировини та матеріалів може бути їх відновлювана собівартість за умови, що остання адекватно реагує на зміну ціни готової продукції.



ПРИКЛАД 7.8

Підприємство для виготовлення двох виробів використовує два види матеріалів — А і Б. Для оцінки залишків матеріалів на складі є така інформація:

грн

Вид матеріалів	Фактична собівартість одиниці матеріалів	Відновлювана собівартість одиниці матеріалів	Витрати на завершення виробництва одиниці продукції	Ціна за одиницю продукції	Витрати на збут одиниці продукції
А	60	54	50	120	15
Б	40	38	30	100	10

Розрахуємо чисту вартість реалізації одиниці продукції, виробленої з матеріалу А:

$$120 - 15 = 105.$$

Таким чином, собівартість одиниці цієї продукції перевищує її чисту реалізаційну вартість на 5 грн [105 – (60 + 50)].

Виходячи з цього, фактичну собівартість одиниці матеріалу А слід зменшити на 6 грн, тобто списати до рівня відновлюваної собівартості. Матеріал Б не підлягає переоцінці, оскільки чиста вартість реалізації продукції (100 – 10 = 90) вища за її собівартість (40 + 30 = 70).

Чисту реалізаційну вартість запасів звичайно визначають на індивідуальній основі, тобто за кожною одиницею запасів. Водночас МСБО 2 дозволяє при розрахунку чистої вартості реалізації об'єднувати подібні або взаємопов'язані одиниці запасів. Такими є, наприклад, запаси, які:

- ✓ стосуються однієї виробничої лінії, мають подібне призначення та використання;
- ✓ виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але не можуть бути оцінені окремо від інших запасів даної виробничої лінії.

Однак МСБО 2 не дозволяє визначати чисту теперішню вартість запасів за їх класифікаційною групою в цілому, наприклад “Незавершене виробництво”, “Готова продукція” тощо, або за всіма запасами певного сегмента діяльності (галузі, географічного сегмента тощо).

У підприємствах, що надають послуги, кожний вид послуг, на які визначається окрема ціна реалізації, розглядається як окрема одиниця.

Сума часткового списання запасів до чистої вартості їх реалізації та всі втрати запасів (крадіжки, брак тощо) включаються до складу витрат того періоду, в якому було здійснено таке списання або в якому була втрата запасів.

Списання балансової вартості запасів до чистої вартості їх реалізації може бути відображено в обліку шляхом прямого списання або створення резерву (забезпечення) знецінення запасів. За першого варіанта суму уцінки запасів списують як витрати звітного періоду безпосередньо з кредиту відповідного рахунку запасів. При другому варіанті кредитують рахунок “Резерв знецінення запасів”, сальдо якого потім вираховують із вартості запасів у балансі.



ПРИКЛАД 7.9

Є такі дані про оцінку залишків товару, грн:

	Собівартість	Чиста вартість реалізації
Запаси на початок року	370 000	370 000
Запаси на кінець року	420 000	400 000.

У системі постійного обліку запасів пряме списання балансової вартості товарів до чистої вартості їх реалізації буде відображено записом, грн:

Д-т рахунка “Витрати від знецінення запасів”	20 000
К-т рахунка “Товари”	20 000.

У результаті товари будуть відображені в балансі в сумі 400 000 грн.

У разі створення резерву знецінення запасів буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Витрати від знецінення запасів"	20 000
К-т рахунка "Резерв знецінення запасів"	20 000.

У цьому випадку товари будуть відображені в балансі таким чином:

Товари	420 000
Мінус резерв знецінення запасів	20 000
	<u>400 000.</u>

У системі періодичного обліку запасів пряме списання суми уцінки запасів не потребує спеціальних записів, оскільки на рахунках запасів їх залишки відображають лише в кінці звітного періоду, грн:

Д-т рахунка "Зміна залишків запасів"	370 000
К-т рахунка "Товари"	370 000

та одночасно:

Д-т рахунка "Товари"	400 000
К-т рахунка "Зміна залишків запасів"	400 000.

При створенні резерву знецінення запасів необхідно зробити такі записи:

1) Д-т рахунка "Зміна залишків запасів"	370 000
К-т рахунка "Товари"	370 000
2) Д-т рахунка "Товари"	420 000
К-т рахунка "Зміна залишків запасів"	420 000
3) Д-т рахунка "Відрахування до операційних резервів"	20 000
К-т рахунка "Резерв знецінення запасів"	20 000.

Розрахунок чистої вартості реалізації запасів здійснюється в кожному наступному звітному періоді.

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



ПРИКЛАД 7.10

Нижче наведено інформацію про товари, які було уцінено в кінці I кварталу 2003 року внаслідок падіння цін, але ціни на які зросли в кінці II кварталу 2003 року:

Вид товару	Кількість примірників	Фактична собівартість, грн	Чиста вартість реалізації на 31.03.2003	Чиста вартість реалізації на 31.06.2003
1. Довідник з математики	100	15	10	12
2. Навчальні матеріали з бухгалтерського обліку	300	8	7	10

Таким чином, нова балансова вартість товарів на 30 червня 2003 року дорівнює:

Довідник з математики $100 \text{ прим.} \cdot 12 = 12\,000 \text{ грн.}$

Навчальні матеріали з бухгалтерського обліку $300 \text{ прим.} \cdot 8 = 2\,400 \text{ грн.}$

Виходячи з цього, підлягає сторнуванню попередня уцінка товарів у сумі 500 грн:

$$(12 - 10) \cdot 100 + (8 - 7) \cdot 300 = 500 \text{ грн.}$$

На Заході практикують замість сторнування звичайно робити запис, зворотний списанню вартості товарів:

Д-т рахунка "Товари"

К-т рахунка "Витрати від знецінення запасів".

У разі створення резерву знецінення запасів зворотний запис виглядатиме так:

Д-т рахунка "Резерв знецінення запасів"

К-т рахунка "Витрати від знецінення запасів"

(або "Відрахування до операційних резервів").

7.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАПАСИ

У фінансовій звітності слід розкривати:

- облікові політики, прийняті підприємством для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією підприємством;
- балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на збут;
- суму запасів, визнаних витратами упродовж звітного періоду;
- суму списання запасів до чистої вартості реалізації;
- суму будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації;
- обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів;
- балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань.

Нижче наведено приклади розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

[21] Запаси

Сировина, допоміжні матеріали та товари, придбані для перепродажу, оцінені за собівартістю придбання; незавершене виробництво та готова продукція оцінені за виробничою собівартістю. Якщо вартість запасів знижується, наприклад унаслідок зниження ринкових цін, застосовується нижча сума. Із загальної суми 6 342 млн євро запасів, наведених у балансі на 31 грудня 2002 року

(2001: 5818 млн євро) 833 млн євро (2001: 824 млн євро) є вартістю запасів, які оцінено за чистою реалізаційною вартістю. Запаси звичайно оцінюються середньозваженим методом.

Виробнича собівартість включає собівартість прямих матеріалів, прями виробничі витрати, належно розподілені виробничі накладні витрати і відповідну частку амортизації та списання активів, використаних для виробництва. Вона включає також частку витрат щодо пенсійних планів компанії та дискреційних виплат працівникам, що належать до виробництва. Адміністративні витрати включено, коли вони належать до виробництва.

Незавершене виробництво та готова продукція об'єднані разом, ґрунтуючись на послідовності виробництва, характерній для хімічної промисловості. Запаси складаються з:

млн євро

	31 грудня 2002 р.	31 грудня 2001 р.
Сировина та допоміжні матеріали	1 362	1 179
Незавершене виробництво, готова продукція і товари, придбані для перепродажу	4 963	4 626
Авансові платежі	17	13
Разом	6 342	5 818

Зміни у списаннях запасів були такими:

млн євро

	31 грудня 2002 р.	31 грудня 2001 р.
Залишок на початок року	(434)	(241)
Додаткові списання на витрати	(282)	(362)
Курсові різниці	33	(2)
Зміни у сфері консолідації	(82)	17
Вирахування внаслідок утилізації	308	154
Залишок на кінець року	(457)	(434)

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік

Сировина та придбана готова продукція оцінені за собівартістю придбання. Незавершене виробництво та вироблена готова продукція оцінені за виробничою собівартістю. Виробнича собівартість включає прями виробничі витрати та відповідну частину виробничих накладних витрат та амортизації.

Рух сировини та придбаної готової продукції обліковується з використанням методу FIFO. Для інших запасів використано метод середньозваженої собівартості.

Резерв знецінення запасів створюється, коли чиста реалізаційна вартість будь-якої статті запасів менша за вартість, обраховану вище.

млн швейцарських франків

Запаси	2002 р.	2001 р.
Сировина, незавершене виробництво та різні матеріали	2 564	2 965
Готова продукція	4 414	4 909
Резерв знецінення запасів	(184)	(183)
	6 794	7 691

Запаси на суму 148 млн швейцарських франків (2001: 74 млн) передано як забезпечення фінансових зобов'язань.

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

Порядок визнання, оцінки основних засобів, нарахування їх амортизації, списання з балансу та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСБО 16 “Основні засоби”. Він виданий 1982 р. під назвою “Облік основних засобів” та неодноразово переглядався потім.

Останній перегляд цього стандарту було здійснено у грудні 2003 року. Переглянутий МСБО 16 замінив:

- ✓ МСБО 16 “Основні засоби” (переглянутий у 1998 р.);
- ✓ Глумачення ПКТ 6 “Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення”;
- ✓ Глумачення ПКТ 14 “Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об’єктів”;
- ✓ Глумачення ПКТ 23 “Основні засоби: витрати на значні огляди та капітальний ремонт”.

Цей стандарт набуває чинності для річних періодів, починаючи з (або після) 1 січня 2005 року.

МСБО 16 не поширюється на:

- ✓ основні засоби, класифіковані як утримувані для продажу, згідно з МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”;
- ✓ біологічні активи, пов’язані з сільськогосподарською діяльністю;
- ✓ права на корисні копалини і запаси корисних копалин, зокрема нафти, природного газу та подібних невідтворювальних ресурсів.

8.1. ВИЗНАННЯ Й ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Згідно з МСБО 16, *основні засоби (Property, Plant and Equipment)* — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного періоду.

Основні засоби визнаються, тобто відображуються, в балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

- ✓ існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цього активу;
- ✓ його собівартість може бути достовірно оцінена.

Упевненість у тому, що об'єкт основних засобів відповідає **першому критерію**, ґрунтується на наявності підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов'язані з його використанням, вже перейшли до підприємства.

Слід мати на увазі, що в деяких випадках основні засоби безпосередньо не збільшують економічні вигоди, але можуть бути потрібні для забезпечення отримання майбутніх економічних вигід від інших активів. Прикладом є основні засоби, придбані для охорони довкілля або з метою безпеки.

Другий критерій у більшості випадків зумовлюється наявністю інформації про витрати на придбання або створення об'єкта.

Розглядаючи питання щодо визнання основних засобів, слід враховувати період використання об'єкта та його вартість.

Зокрема, запасні частини та обслуговуюче обладнання звичайно відображаються у складі запасів та визнаються витратами по мірі споживання. Проте значні запасні частини та запасне обладнання визнається основними засобами, якщо:

- ✓ їх використання очікується упродовж більше ніж одного періоду;
- ✓ можуть бути використані лише разом з об'єктом основних засобів.

Водночас слід пам'ятати, що міжнародні стандарти не застосовуються до несуттєвих статей (сум). Через це в МСФЗ не зустрічається поняття "малоцінні та швидкозношувані предмети".

Об'єкти, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, звичайно списують на витрати в момент їх придбання. При цьому рішення щодо межі суттєвості вартості для підприємства приймає його керівництво.

МСБО 16 не визначає одиницю виміру основних засобів з метою визнання, тобто що є об'єктом основних засобів. Тому для визначення складу об'єкта основних засобів слід застосовувати судження з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства. Зокрема, доцільно об'єднувати окремі незначні предмети, такі як форми, інструменти і штампи, та застосовувати критерії визнання до сукупної вартості.

Розглянуті принципи визнання застосовуються для усіх витрат, пов'язаних із основними засобами на момент виникнення. Такі витрати включають:

- ✓ витрати, що виникають первісно для придбання або будівництва об'єкта основних засобів;
- ✓ витрати, що виникають в подальшому у зв'язку з дообладнанням об'єкта основних засобів, заміною окремих його частин та поточним обслуговуванням.

Первісна оцінка основних засобів

Об'єкт основних засобів, який задовольняє критерії визнання активом, слід оцінювати за його собівартістю.

Собівартість основних засобів (Cost) — це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення, або, якщо доречно, сума, віднесена до активу у момент первісного визнання згідно з конкретними вимогами інших стандартів (зокрема, МСФЗ 2).

Собівартість об'єкта основних засобів включає:

- 1) купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок;

- 2) витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта у місце та стан, необхідні для його використання у спосіб, визначений керівництвом;
- 3) первісно оцінені витрати на розробку і демонтаж об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо яких виникли під час придбання об'єкта або внаслідок використання об'єкта упродовж певного періоду для цілей інших, ніж виробництво запасів протягом цього періоду.

Для обліку таких витрат на розробку, демонтаж та відновлення майданчика застосовують МСБО 2 "Запаси". Зобов'язання щодо таких витрат визнаються та оцінюються згідно з МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи".

Прикладом витрат, які безпосередньо пов'язані з об'єктом основних засобів, є такі витрати:

- ✓ виплати працівникам, що виникають безпосередньо внаслідок будівництва або придбання цього об'єкта;
- ✓ підготовка будівельного майданчика;
- ✓ доставка та розвантаження;
- ✓ установка та налагодження;
- ✓ гонорари, сплачені фахівцям (архітекторам, юристам та ін.);
- ✓ перевірка, чи є актив придбаним для функціонування після вирахування надходжень від продажу будь-якого об'єкта, отриманого в результаті приведення активу в місце та стан використання за призначенням.

Прикладом витрат, що не включаються до собівартості основних засобів, є:

- ✓ витрати на відкриття нової потужності;
- ✓ витрати на впровадження нового продукту або послуг (зокрема, витрати на рекламу та маркетинг);
- ✓ витрати на здійснення діяльності у новому місці розташування або з новим класом клієнтів;
- ✓ адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Визнання витрат у складі балансової вартості основних засобів припиняється, коли об'єкт розташований у місці експлуатації та приведено у стан використання його у спосіб, визначений керівництвом.

Тому витрати, що виникли внаслідок використання або переміщення об'єкта, не включаються до його балансової вартості.

Зокрема, не включаються до балансової вартості об'єкта основних засобів:

- ✓ витрати, понесені в результаті того, що об'єкт, придбаний для експлуатації за призначенням, ще не використовується або використовується не на повну потужність;
- ✓ первісні операційні збитки внаслідок формування попиту на продукцію, що виготовляється з використанням об'єкта;
- ✓ витрати на переміщення частки або всієї діяльності підприємства.

Доходи та витрати, що виникають внаслідок операцій, які є супутними, але безпосередньо не пов'язані з будівництвом, переробкою або приведенням об'єкта основних засобів у місце і стан використання за призначенням, відображають у складі відповідно доходів і витрат звітного періоду. Прикладами таких доходів є:

- ✓ дохід від тимчасового використання будівельного майданчика до початку будівництва як автомобільної стоянки;
- ✓ штраф за порушення правил дорожнього руху водієм вантажівки підприємства, яка перевозила придбане устаткування у місце його експлуатації.



ПРИКЛАД 8.1

Підприємство придбало обладнання на суму 48 000 грн (у тому числі ПДВ – 8 000) зі знижкою, яка становить 1 відсоток його вартості.

Крім того, підприємство понесло такі витрати, грн:

залізничний тариф	1 000
витрати на транспортування від станції на підприємство	300
оплата праці монтажників	700.

Виходячи з цього, собівартість придбаного обладнання дорівнює:

$$48\,000 - 8\,000 - 400 + 1\,000 + 300 + 700 = 41\,600 \text{ грн.}$$

Придбання основних засобів відображується записом:

Д-т рахунка "Розрахунки за ПДВ"	8 000
Д-т рахунка "Основні засоби"	41 600
К-т рахунка "Грошові кошти"	
або "Розрахунки з кредиторами"	49 600.



ПРИКЛАД 8.2

Землю придбано разом зі старою будівлею за 600 000 грн. Стару будівлю знесено. Витрати, пов'язані зі знесенням (зарплата), дорівнюють 10 000 грн.

У результаті ліквідації будівлі отримано будівельні матеріали на суму 2 000 грн.

У цьому разі собівартість придбаної земельної ділянки становитиме:

$$600\,000 + 10\,000 - 2\,000 = 608\,000 \text{ грн.}$$

Ці операції мають обліковуватися такими записами:

а) плата за придбану земельну ділянку:

Д-т рахунка "Основні засоби"	600 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	600 000;

б) витрати на знесення старої будівлі:

Д-т рахунка "Основні засоби"	10 000
К-т рахунка "Нарахована зарплата"	10 000;

в) вартість отриманих матеріалів:

Д-т рахунка "Матеріали"	2 000
К-т рахунка "Основні засоби"	2 000.

Коли сплата за придбаний об'єкт основних засобів відкладена на термін, довший від звичайного терміну кредиту, собівартістю такого об'єкта є грошовий

еквівалент ціни, а різниця між цією сумою і загальними виплатами визнається як витрати на сплату відсотків за період кредиту, якщо їх не капіталізують згідно з МСБО 23 "Витрати на відсотки".



ПРИКЛАД 8.3

3 січня 2003 року підприємство придбало устаткування шляхом емісії довгострокового непроцентного векселя на суму 800 000 дол. Оплата векселя буде здійснена протягом п'яти років у вигляді рівних платежів наприкінці кожного року. На момент видачі векселя ринкова ставка відсотка для подібних боргових зобов'язань становила 12% річних.

Виходячи з цього, собівартість придбаного устаткування дорівнюватиме теперішній вартості анuitету, тобто рівномірних платежів у сумі 160 000 дол. протягом п'яти років. Використовуючи фактор теперішньої вартості анuitету (дод. 1.4), отримаємо:

$$160\,000 \cdot 3,60478 = 576\,765 \text{ (дол.)}$$

Придбання устаткування відобразатиметься записом, дол.:

Д-т рахунка "Основні засоби"	576 765
Д-т рахунка "Дисконт за векселями, що підлягають сплаті"	223 235
К-т рахунка "Векселі, що підлягають сплаті"	800 000.

Виходячи з ефективної (ринкової) ставки відсотка, в 2003 одночасно із сумою платежу за векселем слід відобразити витрати на відсотки в сумі 69 212 дол. ($576\,765 \cdot 0,12$).

При цьому слід зробити такі записи, дол.:

Д-т рахунка "Векселі, що підлягають сплаті"	160 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	160 000

одночасно

Д-т рахунка "Витрати на відсотки"	69 212
К-т рахунка "Дисконт за векселями, що підлягають сплаті"	69 212.

Аналогічні записи на відповідні суми будуть зроблені наприкінці кожного з наступних чотирьох років.

Об'єкт основних засобів може бути придбаний в обмін на немонетарний актив (активи) або комбінацію монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого об'єкта оцінюють за справедливою вартістю, крім випадків, коли:

- а) в операції обміну відсутня комерційна сутність;
- б) справедливу вартість ані отриманого активу, ані відданого активу неможливо достовірно визначити.

Підприємство визначає, чи має обмінна операція комерційну сутність, виходячи з того, якою мірою майбутні грошові потоки зміняться в результаті операції.

Обмінна операція має комерційну сутність, якщо:

- 1) конфігурація (ризик, час і сума) грошових потоків отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків переданого активу;
- 2) на визначену підприємством вартість щодо частини діяльності підприємства впливає зміна операції як результат обміну;
- 3) різниця між зазначеними пунктами 1 і 2 суттєво пов'язана із справедливою вартістю активів, що обмінюються.

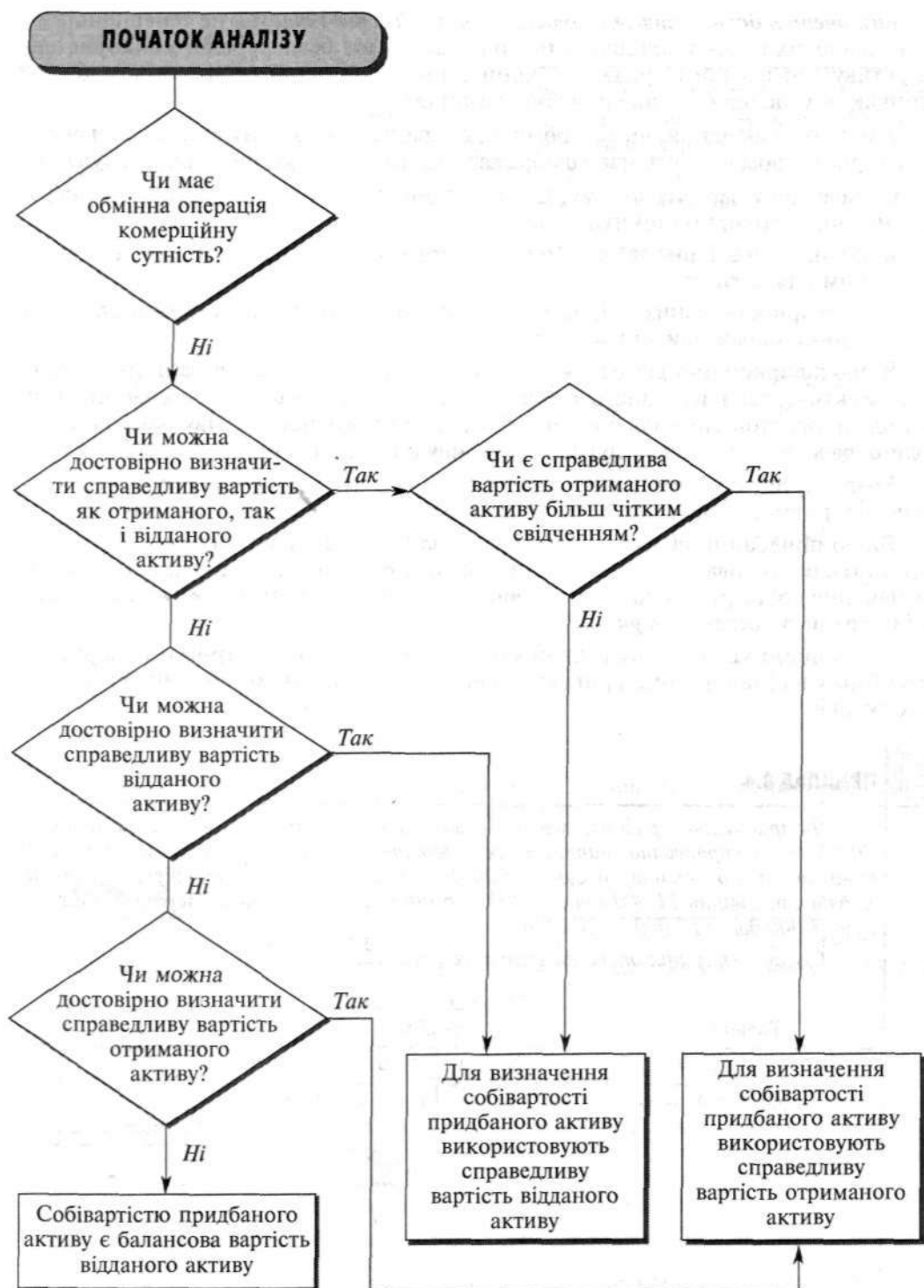


Рис. 8.1. Алгоритм визначення собівартості основних засобів, придбаних в обмін на інші немонетарні активи або комбінацію немонетарних і монетарних активів

Визначена підприємством вартість (Entity-Specific Value) — це теперішня вартість грошових потоків підприємства, очікуваних від безперервного використання активу або від його продажу в кінці терміну корисної експлуатації, або які виникають унаслідок погашення зобов'язання.

З метою визначення, чи має обмінна операція комерційну сутність, визначена підприємством вартість має відображати грошові потоки після оподаткування.

Справедливу вартість активу, для якого не існує зіставних ринкових операцій, можна достовірно оцінити, якщо:

- коливання в діапазоні прийнятних оцінок справедливої вартості не є значним для активу;
- ймовірність різних оцінок можна прийнятно оцінити та використати для оцінки справедливої вартості.

Якщо підприємство здатне достовірно визначити справедливу вартість як отриманого активу, так і переданого активу, тоді справедливу вартість переданого активу слід використовувати для оцінки собівартості отриманого активу, крім випадку, коли справедлива вартість отриманого активу є більш чітким свідченням.

Розглянутий порядок оцінки придбаного об'єкта застосовується навіть тоді, коли підприємство не може негайно припинити визнання відданого активу.

Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартістю є балансова вартість відданого активу. В узагальненому вигляді підхід до визначення собівартості об'єкта основних засобів, отриманих в результаті обмінної операції, наведено на *рис. 8.1*.

Розгляньмо кілька прикладів обміну основних засобів, отриманих в результаті обміну на інші немонетарні активи або комбінацію немонетарних і монетарних активів.



ПРИКЛАД 8.4

Підприємство придбало меблі в обмін на власні товари (балансова вартість 20 000 дол.), справедлива вартість яких дорівнює 17 000 дол. При цьому крім меблів воно отримало доплату в сумі 6 000 дол. У цьому разі собівартість придбаних меблів становить 11 000 грн (17 000 — 6 000), а результатом операції є збиток у сумі 3 000 дол. (17 000 — 20 000).

Схему обліку цих операцій ілюструє *рис. 8.2*.

Товари	Продаж основних засобів	Основні засоби (комп'ютери)
20 000	20 000	11 000
	11 000	11 000
	6 000	6 000
	3 000	3 000
		Прибутки та збитки
		3 000

Рис. 8.2. Схема обліку операцій, пов'язаних з обміном неподібних основних засобів, результатом якого є збиток



ПРИКЛАД 8.5

Підприємство придбало комп'ютери (справедлива вартість 42 000 грн) в обмін на автомобіль (первісна вартість 30 000 дол., накопичена амортизація 2 500 дол.), справедлива вартість якого на момент обміну становила 36 000 дол. Крім того, підприємство перерахувало постачальнику комп'ютерів 5 200 дол.

Виходячи з цього, собівартість придбаних комп'ютерів дорівнює

$$36\ 000 + 5\ 200 = 41\ 200 \text{ дол.}$$

Результатом цієї операції є прибуток у сумі

$$[36\ 000 - (30\ 000 - 2\ 500)] = 8\ 500 \text{ дол.}$$

Ці операції в системі рахунків бухгалтерського обліку обліковуються за схемою, наведеною на рис. 8.3 (для спрощення ілюстрації тут і далі не враховано ПДВ).

Основні засоби (автомобіль)	Продаж основних засобів	Накопичена амортизація
30 000	30 000	2 500
Грошові кошти	5 200	Основні засоби (комп'ютери)
5 200	41 200	41 200
Прибутки та збитки	8 500	
8 500		

Рис. 8.3. Схема обліку операцій, пов'язаних з обміном неподібних основних засобів, результатом якого є прибуток



ПРИКЛАД 8.6

Припустімо, що в прикладі 8.5 справедлива вартість комп'ютерів надає більш чітке свідчення. Тоді балансова вартість придбаних комп'ютерів дорівнює 42 000 грн.



ПРИКЛАД 8.7

Підприємство придбало споруду (балансова вартість 70 000 дол., накопичена амортизація 20 000 дол.) в обмін на власний ангар (балансова вартість 60 000 дол., накопичена амортизація 10 000 дол.). Обидві споруди мають однакову справедливую вартість. Ця обмінна операція не має комерційної сутності, а справедливую вартість споруди та ангара неможливо достовірно визначити.

В обліку підприємств такий обмін слід відобразити записом, дол.:

Д-т рахунка "Основні засоби" (отримана споруда)	60 000
Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	10 000
К-т рахунка "Основні засоби" (ангар)	70 000.

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

Якщо об'єкт основних засобів виготовлено власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень МСБО 2 "Запаси". Тому надзвичайно високі суми відходів матеріалів, праці чи інших ресурсів, понесені при виробництві створюваного власними силами активу, не включаються до собівартості активу. Також не враховують будь-який внутрішній прибуток, пов'язаний з такими активами.

Витрати на сплату відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням або будівництвом основних засобів, можуть бути включені до їхньої собівартості, якщо відповідають умовам, передбаченим МСБО 23 "Витрати на позики".

Надходження основних засобів, виготовлених власними силами, відображують в обліку записом:

Д-т рахунка "Основні засоби"

К-т рахунка "Виробництво" або рахунку "Готова продукція".

Собівартість об'єктів, збудованих власними силами, звичайно включає:

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

Собівартість основних засобів, збудованих власними силами, відображується записом:

Д-т рахунка "Основні засоби"

К-т рахунка "Незавершене будівництво".

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

- ✓ оцінка орендованих основних засобів здійснюється згідно з МСБО 17 "Оренда";
- ✓ оцінка основних засобів, отриманих на умовах державних грантів, яка дозволяється МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу";
- ✓ порядок оцінки основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств, визначає МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу";
- ✓ перерахунок вартості основних засобів в умовах гіперінфляції розглядається в МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції";
- ✓ коригування оцінки основних засобів унаслідок зниження їхньої корисності докладно розглядається в МСБО 36 "Зменшення корисності активів".

Подальші витрати, пов'язані з основними засобами

Після визнання основних засобів у підприємства можуть виникати витрати, пов'язані з їх:

- ✓ ремонтом та технічним обслуговуванням;
- ✓ добудовою або дообладнанням;
- ✓ модернізацією та заміною значних частин (компонентів).

Виходячи з загальних принципів визнання, витрати на поточний ремонт і обслуговування (огляд, мастильні матеріали тощо) основних засобів, списують на витрати того звітного періоду, в якому вони виникають.

В бухгалтерському обліку це відображається записом:

Д-т рахунка "Витрати на ремонт та обслуговування"

К-т рахунка "Матеріали", "Нарахована зарплата" тощо.

Витрати на дообладнання об'єкта, які відповідають критеріям визнання активу, відображають в обліку як визнання нового об'єкта основних засобів, тобто:

Д-т рахунка "Основні засоби"

К-т рахунка "Грошові кошти" або інших рахунків.

Модернізація або заміна окремих компонентів об'єкта основних засобів означає, що значний компонент активу вилучається та замінюється аналогічним компонентом (заміна) або компонентом іншого типу, що має вищі характеристики (вдосконалення). Заміна окремих важливих компонентів основних засобів (двигунів, сидіння, даху тощо) відображається в обліку як придбання нового об'єкта основних засобів і списання старого об'єкта.



ПРИКЛАД 8.8

Підприємство здійснило заміну труб водопостачальної системи будинку. Первинна вартість старих труб дорівнює 60 000 дол., а накопичена амортизація 55 000 дол. Вартість нових труб становить 100 000 дол.

В бухгалтерському обліку слід зробити такі записи, дол.:

Списання старих труб:

Д-т рахунка "Збиток від списання основних засобів" 500

Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів" 55 000

К-т рахунка "Основні засоби" 60 000.

Надходження нових труб:

Д-т рахунка "Основні засоби" 100 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 100 000.

Аналогічний підхід застосовується до витрат на значний огляд основних засобів, який проводиться з метою виявлення дефектів та частин, що потребують заміни. Такі витрати можуть бути капіталізовані з одночасним списанням витрат на попередній огляд, якщо відповідають критеріям визнання активу.

Оцінка основних засобів після визнання

МСБО 16 передбачає дві моделі оцінки основних засобів (рис. 8.4).

Модель собівартості означає, що основні засоби обліковуються за собівартістю за вирахуванням накопиченої суми амортизації та збитку від зменшення корисності.



Рис. 8.4. Моделі оцінки основних засобів

Модель переоцінки можна застосувати для основних засобів, справедливую вартість яких можна достовірно оцінити. В цьому випадку основні засоби обліковують за переоціненою вартістю, якою є справедлива вартість на дату переоцінки, за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та подальшого накопиченого збитку від зменшення корисності.

Отже, *балансовою вартістю (Carrying Amount)* основних засобів є сума, в якій актив визнано після вирахування накопиченої амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності.

8.2. АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

МСБО 16 визначає *амортизацію (Depreciation)* як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

Терміном корисної експлуатації (Useful Life) є період, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є значною по відношенню до загальної собівартості цього об'єкта, слід амортизувати окремо. Наприклад, доречно окремо амортизувати фюзеляж та двигуни літака, незалежно від того, чи є він власністю підприємства, чи експлуатується ним на умовах фінансової оренди.

Водночас значні частини об'єкта основних засобів, які мають однаковий термін корисного використання та метод амортизації, можна об'єднувати в одну групу з метою визначення амортизаційних відрахувань. Також слід об'єднувати та окремо амортизувати решту частин об'єкта основних засобів, собівартість яких індивідуально не є значною.

Якщо підприємство має різні очікування щодо таких частин, може бути необхідним застосовувати методи наближення для амортизації цих частин у спосіб, який правильно відображатиме спосіб їх споживання та/або термін корисного використання.

Підприємство може також окремо амортизовувати частини об'єкта основних засобів, собівартість яких не є значною щодо собівартості цього об'єкта.

Вартість, яка підлягає амортизації (*Depreciable Amount*), розраховують як різницю між собівартістю активу (або іншою сумою, що замінює його собівартість у балансі) та його ліквідаційною вартістю.

Своєю чергою, **ліквідаційною вартістю** (*Residual Value*) є оцінена сума, яку підприємство зараз очікує отримати від продажу активу після вирахування оцінених витрат на продаж, якщо цей актив вже є у віці та стані, очікуваному наприкінці терміну його корисної експлуатації. Інакше кажучи, якщо підприємство придбало автомобіль за 50 000 грн та розраховує продати його через 5 років за 8 000 грн, а витрати на продаж очікуються в межах 1 000 грн, тоді:

$$\text{Вартість автомобіля, що підлягає амортизації} = 50\,000 - (8\,000 - 1\,000) = 43\,000 \text{ грн.}$$

На практиці ліквідаційна вартість активу часто є незначною, а тому вважається несуттєвою, тобто дорівнює нулю, при визначенні вартості активу, яка підлягає амортизації.

Амортизація визнається, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, доки ліквідаційна вартість не перевищує його балансову вартість.

Ліквідаційна вартість активу може зрости до суми, що дорівнює або є більшою за його балансову вартість. В цьому випадку сума амортизаційних відрахувань для такого активу дорівнює нулю доти, доки ліквідаційна вартість у наступних періодах не зменшиться до суми, нижчої за балансову вартість активу.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються підприємством переважно шляхом використання активу. Однак інші чинники, зокрема технічне або комерційне застарівання, знос та руйнування внаслідок простою активу, часто зменшують економічні вигоди, які можуть бути отримані від активу.

Тому при визначенні терміну корисної експлуатації активу враховують такі чинники:

- 1) очікуване використання активу, яке оцінюють, виходячи з його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;
- 2) очікуваний фізичний знос або руйнування, які залежать від операційних чинників (наприклад, кількість змін роботи устаткування, програми ремонту та обслуговування та збереження і обслуговування активу під час простою);
- 3) моральний знос унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію (послуги), яка є результатом використання активу;
- 4) правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, термін оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Термін корисної експлуатації активу визначають, виходячи з його використання на конкретному підприємстві.

Політика управління активом може передбачати його продаж або заміну через певний проміжок часу. Тому термін корисної експлуатації активу може бути коротшим, ніж його економічний термін використання.

Отже, термін корисної експлуатації відображує наміри керівництва підприємства щодо використання певного активу з урахуванням накопиченого досвіду щодо подібних активів.

Земля та будівлі є окремими активами, тому їх слід обліковувати окремо, навіть якщо їх було придбано разом. Земля, за винятком окремих випадків (наприклад, будівельних майданчиків і кар'єрів для поховання відходів), має необмежений термін корисного використання, а тому не амортизується.

Будівлі мають обмежений термін корисної експлуатації, а тому є активами, що амортизуються. Зростання вартості землі, на якій знаходиться будівля, не впливає на вартість будівлі, яка підлягає амортизації.

Якщо собівартість землі включає витрати на розбирання, розчищення та відновлення будівельного майданчика, частина витрат на відновлення земельної ділянки активу амортизують упродовж періоду вигід, отриманих від понесення таких витрат.

У певних випадках земля може мати обмежений термін корисного використання, а тому підлягає амортизації у спосіб, що відображає вигоди, які будуть отримані від неї.

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів.

Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відображувати спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживається підприємством. Це означає, наприклад, що якщо автомобіль використовується для доставки вантажів замовникам, його амортизацію доречно нараховувати на основі пробігу в кожному звітному періоді.

Класифікацію методів амортизації основних засобів наведено на *рис. 8.5*.



Рис. 8.5. Класифікація методів амортизації основних засобів

Для ілюстрації використаємо такий приклад.



ПРИКЛАД 8.9

Собівартість придбаного верстата становить 20 000 грн, а термін його корисної експлуатації дорівнює 4 роки. Очікується, що цей верстат матиме ліквідаційну вартість 2 000 грн.

Методи рівномірної амортизації

Рівномірна амортизація досягається переважно з допомогою методу прямолінійного списання.

При використанні *методу прямолінійного списання (Straight-Line Method)* вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації.

Сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована двома способами.

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

У нашому прикладі сума щорічних амортизаційних відрахувань дорівнює:

$$\frac{20\,000 - 2\,000}{4} = 4\,500 \text{ грн.}$$

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

У нашому прикладі річна норма амортизації дорівнює 25 відсотків (100 : 4) і, отже, сума щорічних відрахувань становитиме:

$$\frac{(20\,000 - 2\,000) \cdot 25}{100} = 4\,500 \text{ грн.}$$

Розрахунок амортизаційних відрахувань при застосуванні методу прямолінійного списання наведено в *табл. 8.1*.

Таблиця 8.1. Розрахунок амортизації методом прямолінійного списання

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20 000
1	1/4 · 18 000	4 500	4 500	15 500
2	1/4 · 18 000	4 500	9 000	11 000
3	1/4 · 18 000	4 500	13 500	6 500
4	1/4 · 18 000	4 500	18 000	2 000
	Разом	18 000		

Метод прямолінійного списання має свої переваги і недоліки.

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліком його вважають те, що він не враховує моральний знос, відмінність виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації їх та необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Однак попри недоліки метод прямолінійного списання є найпоширенішим у практиці.

Методи дегресивної (прискореної) амортизації

При використанні методів прискореної амортизації в перші роки експлуатації основних засобів списують більшу (основну) частину їхньої вартості.

Прискорена амортизація (Accelerated Depreciation) означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

- ✓ найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, коли вони фізично і морально ще є новими;
- ✓ накопичуються кошти для заміни об'єкта, що амортизується, в разі його швидкого морального старіння та інфляції;
- ✓ забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки використання їх, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується).

Найпоширенішими методами прискореної амортизації є метод суми чисел років (кумулятивний метод) і метод зниження залишку.

Метод суми чисел років (Sum-of-the Years'-Digits Method)

Сума чисел років — це результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

У нашому прикладі, оскільки термін служби верстата становить 4 роки, сума чисел років дорівнює:

$$1 + 2 + 3 + 4 = 10.$$

Згідно з цим методом річну норму амортизації визначають як відношення терміну служби, що залишився (на початок звітного року), до суми чисел років.

У нашому прикладі ця норма дорівнює: в 1-му році — $\frac{4}{10}$, в 2-му — $\frac{3}{10}$, в 3-му — $\frac{2}{10}$, в 4-му — $\frac{1}{10}$.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань норму амортизації відповідного року множать на різницю між первісною вартістю об'єкта та його ліквідаційною вартістю (*табл. 8.2*).

У разі якщо термін експлуатації об'єкта досить тривалий, суму чисел років визначають за формулою кумулятивного числа:

$$\frac{(n + 1) \cdot n}{2} = \frac{(4 + 1) \cdot 4}{2} = 10 \text{ років.}$$

Таблиця 8.2. Розрахунок амортизації методом суми чисел років

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20 000
1	$4/10 \cdot 18\,000$	7 200	7 200	12 800
2	$3/10 \cdot 18\,000$	5 400	12 600	7 400
3	$2/10 \cdot 18\,000$	3 600	16 200	3 800
4	$1/10 \cdot 18\,000$	1 800	18 000	2 000
	Разом	18 000		

Метод зниження залишку

Метод зниження залишку (Diminishing Balance Method) передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації. Цю норму розраховують за формулою:

$$\text{Накопичена амортизація} = 1 - \sqrt[p]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Собівартість об'єкта}}},$$

де p — кількість років корисної експлуатації об'єкта.

У нашому прикладі норма амортизації дорівнює:

$$1 - \sqrt[4]{\frac{2\,000}{20\,000}} = 1 - 0,5623 = 0,4377 \approx 44 \text{ відсотки.}$$

Застосовуючи цю норму, отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань за роками (табл. 8.3).

Таблиця 8.3. Розрахунок амортизації методом зниження залишку

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20 000
1	$44\% \cdot 20\,000$	8 800	8 800	11 200
2	$44\% \cdot 11\,200$	4 928	13 728	6 272
3	$44\% \cdot 6\,272$	2 760	16 488	3 512
4	$44\% \cdot 3\,512$	1 545	18 033	1 967

Різновидом розглянутого методу є *метод подвоєного зниження залишку (Double-Declining-Balance Method)*.

При цьому методі як норму амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману норму амортизації слід помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітного року.

Амортизаційні відрахування = $2 \times$ Норма амортизації \times Балансова вартість.

У нашому прикладі річна норма амортизації верстата становить 25 відсотків. Отже, подвійна норма дорівнюватиме 50 відсоткам.

Розрахунок амортизації для кожного року корисної експлуатації верстата із застосуванням цієї норми наведено в *табл. 8.4*.

Таблиця 8.4. Розрахунок амортизації методом подвоєного зниження залишку

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20 000
1	50% · 20 000	10 000	10 000	10 000
2	50% · 10 000	5 000	15 000	5 000
3	50% · 5 000	2 500	17 500	2 500
4		2 500	20 000	—

Слід зазначити, що ліквідаційна вартість верстата в цьому разі не береться до уваги при розрахунку сум амортизаційних відрахувань.

Суму амортизації останнього року розраховують у такий спосіб, щоб залишкова вартість об'єкта наприкінці періоду його експлуатації була не меншою, ніж його ліквідаційна вартість.

У низці країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5, 3 або 4 рази. Так, у Франції застосовують такі коефіцієнти: 1,5 — при терміні служби об'єкта 3—4 роки; 2 — 5—6 років; 2,5 — якщо термін служби об'єкта перевищує 10 років.

Проте найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвоєної норми амортизації.

Методи прогресивної (уповільненої) амортизації

Методи прогресивної амортизації передбачають поступове зростання суми амортизаційних відрахувань протягом терміну експлуатації основних засобів.

Ці методи звичайно використовують лише в окремих галузях, зокрема таких, як комунальне господарство та підприємства, що здійснюють операції з нерухомістю.

До методів прогресивної (уповільненої) амортизації належать методи амортизаційного фонду та метод ануїтету. Особливістю цих методів є те, що на відміну від інших методів амортизації вони передбачають дисконтування майбутніх грошових надходжень від інвестицій в основні засоби з використанням складних відсотків. У зв'язку із цим такі методи амортизації іноді називають методами складних відсотків.

Ставка дисконту звичайно дорівнює вартості капіталу компанії або ґрунтується на ній.

Метод амортизаційного фонду (Sinking Fund Method)

При цьому методі одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку.

Отримані відсотки за інвестиціями або вкладками також зараховують до амортизаційного фонду (фонду погашення).

Отже, амортизаційний фонд формується за рахунок двох джерел: амортизаційних відрахувань і отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції або вклади.

Величину амортизаційних відрахувань розраховують у такий спосіб, щоб до кінця терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їхній первісній вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості).

У результаті цей метод забезпечує поступове накопичення коштів, потрібних для заміни зношених об'єктів без відволікання поточних фінансових ресурсів.

Припустімо, в нашому прикладі верстат амортизується з допомогою створення амортизаційного фонду вкладанням його коштів у 5-відсоткові цінні папери. Відсотки за інвестиціями виплачуються раз на рік.

Річну суму відрахувань до амортизаційного фонду розраховують за формулою

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Собівартість об'єкта} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Майбутня вартість одиниці анuitету}}$$

Підставимо в цю формулу дані з нашого прикладу та майбутню вартість анuitету (дод. 1.3):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{20\,000 - 2\,000}{4,3101} = 4\,176 \text{ грн.}$$

Розрахунок відрахувань до амортизаційного фонду наведено в **табл. 8.5**.

Таблиця 8.5. Розрахунок амортизаційних відрахувань в умовах створення амортизаційного фонду

Рік	Відрахування до амортизаційного фонду	Відсоток на залишок фонду (5 відсотків)	Разом збільшення амортизаційного фонду	Залишок амортизаційного фонду	Витрати на амортизацію	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	—	—	—	20 000
1	4 176	0	4 176	4 176	4 176	4 176	15 824
2	4 176	209	4 385	8 561	4 385	8 561	11 439
3	4 176	428	4 604	13 165	4 604	13 165	6 835
4	4 176	659	4 835	18 000	4 835	18 000	2 000

Метод анuitету (Annuity Method)

При цьому методі суму річних амортизаційних відрахувань розраховують за формулою

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Собівартість об'єкта} - \text{Теперішня оцінка очікуваної ліквідаційної вартості}}{\text{Теперішня вартість одиниці анuitету}}$$

Підставивши дані попереднього прикладу з використанням таблиць значень теперішньої вартості анuitету (дод. 1.4), дістанемо:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{20\,000 - (2\,000 \cdot 0,8227)}{3,546} = \frac{20\,000 - 1\,645}{3,546} = 5\,176 \text{ грн.}$$

Розрахунок амортизації при застосуванні методу ануїтету наведено в *табл. 8.6*.

Таблиця 8.6. Розрахунок амортизації методом ануїтету

Рік	Витрати на амортизацію	Дохід від відсотків (5 відсотків балансової вартості)	Нарахована амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	—	20 000
1	5 176	1 000	4 176	4 176	15 824
2	5 176	791	4 385	8 561	11 439
3	5 176	572	4 604	13 165	6 835
4	5 176	342	4 834	17 999	2 001

Метод одиниць продукції (Units of Production Method)

Для окремих видів основних засобів нарахування амортизації здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу тощо).

Норму амортизації розраховують на одиницю діяльності (виробництва, послуг) за формулою

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

Припустімо, в нашому прикладі верстат було придбано для виготовлення 90 000 од. продукції. Тоді норма амортизації на одиницю продукції становитиме:

$$\frac{20\,000 - 2\,000}{90\,000} = 0,2 \text{ грн/од.}$$

Протягом терміну експлуатації фактично виготовлено, од.: 1-й рік — 30 000; 2-й рік — 25 000; 3-й рік — 15 000; 4-й рік — 20 000.

Виходячи з цього, обчислимо амортизаційні відрахування (*табл. 8.7*).

Таблиця 8.7. Розрахунок амортизації методом суми одиниць продукції

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	—	—	—	20 000
1	0,2 · 30 000	6 000	6 000	14 000
2	0,2 · 25 000	5 000	11 000	9 000
3	0,2 · 15 000	3 000	14 000	6 000
4	0,2 · 20 000	4 000	18 000	2 000
	Разом	18 000		

Головним недоліком цього методу є те, що в більшості випадків важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів. У зв'язку із цим застосову-

вати його доцільно тільки в тому разі, якщо можна заздалегідь точно визначити сумарний виробіток об'єкта.

Початок та припинення нарахування амортизації

Згідно з МСБО 16 нарахування амортизації активу слід починати, коли він придатний до використання, тобто коли цей актив знаходиться у місці та у стані, необхідному для його використання у спосіб, передбачений керівництвом. Нарухування амортизації припиняється з дати, яка настає раніше: дати, коли об'єкт класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку утримують для продажу) у відповідності до МСФЗ 5, і дати, коли припиняється визнання його активом. Тому нарахування амортизації не припиняється на час простою активу або припинення його активного використання, доки цей актив не буде повністю амортизовано. Проте у разі застосування виробничого методу амортизації амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю під час простою виробничих потужностей.

На практиці застосовуються різні підходи до визначення суми амортизації основних засобів, що надійшли та вибули протягом року.

1. Амортизацію нараховують, виходячи з фактичної кількості днів експлуатації об'єкта. При цьому для розрахунку амортизації у місяці беруть 30, а в році — 360 днів.

Наприклад, обладнання придбано 8 вересня за 180 000 євро. Нормальний термін його служби становить 5 років. Введено в експлуатацію 20 вересня.

При застосуванні методу прямолінійної амортизації річна норма дорівнює 20 відсотків (100 : 5). Амортизація нараховується з 20 вересня, тобто в першому році за 100 днів.

$$\frac{180\,000 \cdot 20 \cdot 100}{360} = 10\,000 \text{ євро.}$$

Прискорену амортизацію нараховують за ставкою 40 відсотків (20 відсотків · 2), починаючи з 1 вересня, тобто в першому році за 120 днів.

$$\frac{180\,000 \cdot 40 \cdot 100}{360} = 24\,000 \text{ євро.}$$

2. Амортизацію нараховують, виходячи із заокругленого числа повних місяців експлуатації. Це один із широко застосовуваних методів. Так, якщо об'єкт основних засобів було придбано 12 липня, амортизацію буде нараховано за 6 міс., починаючи з 1 липня. Якщо ж цей об'єкт було придбано 16 липня, амортизацію буде відображено тільки за 5 міс. поточного року.

У деяких країнах застосовують інший варіант: нарахування амортизації розпочинається з 1-го числа місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, а припиняється з 1-го числа місяця, наступного за місяцем вибуття.

3. Амортизацію за рік нараховують за основними засобами, що є в наявності на кінець року. Такий підхід поширений у Великій Британії.

Застосування другого та третього підходів відповідає положенням МСБО 16, якщо суттєво не відрізняються від суми амортизації, розрахованої, виходячи з фактичної кількості днів експлуатації.

**ПРИКЛАД 8.9**

Припустімо, в прикладі 8.8 верстат було придбано в травні, а нарахування амортизації починається з червня. Тоді розрахунок амортизації матиме такий вигляд (табл. 8.8).

Таблиця 8.8. Розрахунок амортизації об'єкта, що надійшов протягом року

Рік	Метод амортизації		
	Прямолінійного списання	Суми чисел років	Подвійного зниження залишку
1	$4500 \cdot 7/12 = 2\ 625$	$7\ 200 \cdot 7/12 = 4\ 200$	$10\ 000 \cdot 7/12 = 5\ 833$
2	4 500	$7\ 200 \cdot 5/12 = 3\ 000$ $5\ 400 \cdot 7/12 = 3\ 150$ <hr/> 6 150	$10\ 000 \cdot 5/12 = 4\ 167$ $5\ 000 \cdot 7/12 = 2\ 917$
3	4 500	$5\ 400 \cdot 5/12 = 2\ 250$ $3\ 600 \cdot 7/12 = 2\ 100$ <hr/> 4 350	$5\ 000 \cdot 5/12 = 2\ 083$ $2\ 500 \cdot 7/12 = 1\ 458$
4	4 500	$3\ 600 \cdot 5/12 = 1\ 500$ $1\ 800 \cdot 7/12 = 1\ 050$ <hr/> 2 550	$2\ 500 \cdot 5/12 = 1\ 042$ $2\ 500 \cdot 7/12 = 1\ 458$
5	$4\ 500 \cdot 5/12 = 1\ 875$	$1\ 800 \cdot 5/12 = 750$	$2\ 500 \cdot 5/12 = 1\ 042$

Облік амортизації основних засобів

Для відображення нарахованої амортизації звичайно використовують окремий регулюючий рахунок, який має назву “Накопичена амортизація основних засобів”.

Підприємства, які ведуть фінансовий облік витрат за їхніми елементами, відображують нараховану амортизацію записом:

Д-т рахунка “Витрати на амортизацію”

К-т рахунка “Накопичена амортизація основних засобів”.

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

Д-т рахунка “Виробничі накладні витрати”

Д-т рахунка “Витрати на збут”

Д-т рахунка “Загальні та адміністративні витрати”

К-т рахунка “Накопичена амортизація основних засобів”.

Отже, частину амортизаційних відрахувань (наприклад, адміністративних будинків тощо) включають до складу витрат звітного періоду та відображують у Звіті про прибутки та збитки, а частину (наприклад, амортизацію виробничого обладнання) — до складу запасів (незавершеного виробництва або готової продукції), які наводять у балансі.

У деяких країнах (Німеччині, Бельгії) не застосовується окремий рахунок для відображення нарахованої амортизації. Тому нараховану амортизацію обліковують

безпосередньо на рахунку "Основні засоби" (субрахунок "Накопичена амортизація основних засобів"). За такого підходу залишок за рахунком "Основні засоби" відображує балансову (залишкову) вартість основних засобів.

В умовах застосування методу амортизаційного фонду бухгалтерські записи мають певні особливості (рис. 8.6).

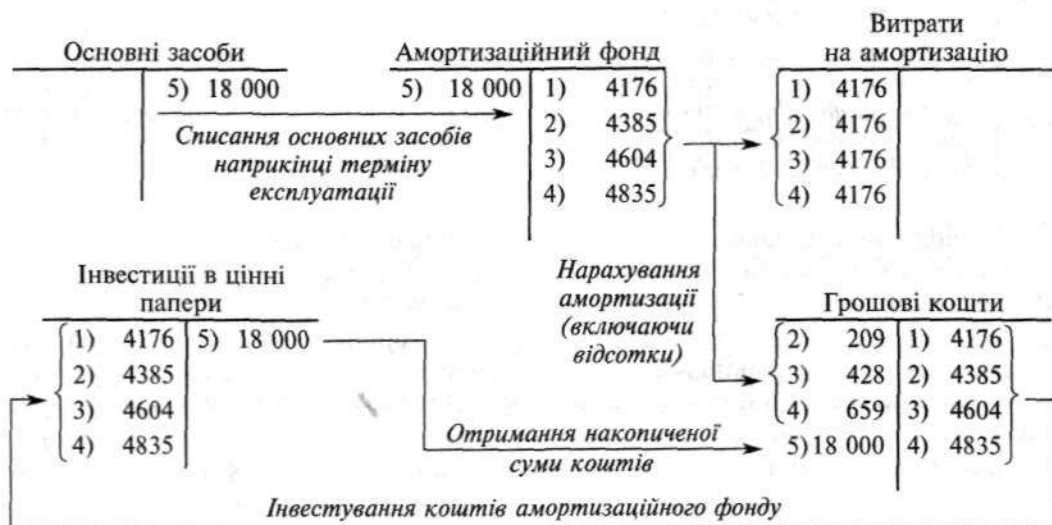


Рис. 8.6. Облік операцій, пов'язаних з амортизацією основних засобів, в умовах створення амортизаційного фонду

Залишок за рахунком "Амортизаційний фонд" звичайно вираховують у балансі з суми залишку рахунку "Основні засоби".

При застосуванні методу ануїтету нарахування амортизації відображують записом:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"

К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"

К-т рахунка "Дохід від відсотків".

Перегляд ліквідаційної вартості, терміну корисної експлуатації та методу амортизації основних засобів

Оскільки ліквідаційна вартість і термін корисної експлуатації основних засобів ґрунтуються на попередніх оцінках керівництва підприємства, їх слід періодично, принаймні наприкінці кожного фінансового року, переглядати.

Якщо в результаті аналізу з'ясується, що очікувані ліквідаційна вартість та(або) термін корисної експлуатації активу суттєво відрізняються від попередніх оцінок (унаслідок модернізації устаткування, зміни попиту на продукцію, яка виготовляється з його використанням, тощо), слід відобразити зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.



ПРИКЛАД 8.10

Устаткування було придбано в січні 1999 р. за 27 000 грн. На момент придбання очікуваний термін корисної експлуатації його становив 5 років. Очікується, що устаткування матиме ліквідаційну вартість 2 000 грн, а амортизація нараховується методом прямолінійного списання.

На початку 2001 року керівництво підприємства вирішило, що це устаткування може бути корисно використано впродовж ще двох років понад початково визначений термін, а ліквідаційна вартість очікується в сумі 3 000 грн. Виходячи з цього, протягом 2001—2005 рр. підприємству слід щороку нараховувати амортизацію в сумі 2 800 грн $[(27\ 000 - 10\ 000 - 3\ 000) : 5]$.

Періодично слід також переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства тепер використовується для доставки замовлень клієнтів, може бути доцільним змінити метод його прямолінійної амортизації на метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Зміна методу амортизації має бути відображена у звітності як зміна в обліковій оцінці згідно з МСБО 8.



ПРИКЛАД 8.11

Устаткування було придбано на початку 1999 р. за 40 000 грн. Термін його корисної експлуатації становить 8 років. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Для нарахування амортизації устаткування було застосовано метод прямолінійного списання.

На початку 2003 р. підприємство змінило режим експлуатації устаткування і почало нараховувати амортизацію методом подвоюваного зменшення залишку.

Розподіл амортизаційних відрахувань протягом терміну корисного використання устаткування після коригування сум амортизації на 2003—2006 рр. наведено в *табл. 8.9*.

Таблиця 8.9. Розподіл амортизаційних відрахувань в умовах зміни методу амортизації

Рік	Сума амортизації, грн	Балансова вартість на кінець року, грн
1999	5 000	35 000
2000	5 000	30 000
2001	5 000	25 000
2002	5 000	20 000
2003	10 000	10 000
2004	5 000	5 000
2005	2 500	2 500
2006	2 500	0

8.3. ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

МСБО 16 дозволяє здійснювати переоцінку основних засобів, виходячи з їхньої справедливої вартості на дату переоцінки.

Справедливою вартістю основних засобів (Fair Value) є їхня ринкова вартість, визначена експертною оцінкою. Експертну оцінку землі та будівлі звичайно здійснюють професійні оцінювачі.

Іноді через вузькоспеціалізований характер або унікальність окремих машин і обладнання можуть бути відсутні свідчення про їхню ринкову вартість. У цьому разі переоціненою вартістю таких об'єктів є їхня амортизована відновлювана собівартість, тобто витрати на їх придбання в існуючих умовах, скориговані на певний відсоток зносу.

МСБО 16 наголошує, що переоцінки слід провадити достатньо регулярно для того, щоб балансова вартість основних засобів суттєво не відрізнялася від їхньої справедливої вартості на дату балансу.

Тому частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, що переоцінюються. Коли існують значні та непостійні коливання справедливої вартості об'єктів основних засобів, тоді такі об'єкти звичайно потребують щорічної переоцінки. У разі незначного коливання справедливої ринкової вартості об'єктів основних засобів можна проводити їх переоцінку кожні три або п'ять років.

Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, треба переоцінити весь клас основних засобів, до якого належить цей об'єкт.

Клас основних засобів (Class of Property, Plant and Equipment) — це група об'єктів, однакових за характером і способом використання у діяльності підприємства.

Прикладами окремих класів основних засобів є такі:

- | | |
|---------------------------|----------------------|
| ✓ земля; | ✓ літаки; |
| ✓ будівлі; | ✓ автотранспорт; |
| ✓ машини та устаткування; | ✓ меблі та приладдя; |
| ✓ кораблі; | ✓ офісне обладнання. |

При цьому об'єкти, що належать до певного класу основних засобів, переоцінюються одночасно для того, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення у фінансовій звітності сум, які є змішанням оцінок на різні дати.

Клас основних засобів може переоцінюватися постійно за таких умов:

- ✓ переоцінку класу активів буде завершено протягом короткого періоду;
- ✓ переоцінки будуть своєчасними.

У процесі переоцінки об'єкта основних засобів переоцінюються не лише його балансову, а й ліквідаційну вартість (у разі наявності) та суму накопиченої амортизації. При цьому МСБО 16 передбачає два підходи до накопиченої амортизації об'єкта основних засобів, що переоцінюється:

- 1) накопичену амортизацію перераховують пропорційно до зміни валової (первісної) вартості об'єкта так, що балансова вартість цього об'єкта після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюють за допомогою індексу до його амортизованої відновлювальної собівартості;
- 2) накопичену амортизацію виключають з валової (первісної) вартості об'єкта та переоціненої чистої балансової вартості. Цей метод використовується, зокрема, для будівель, які переоцінюють до їхньої ринкової вартості.

Результати першої після надходження об'єкта основних засобів переоцінки відображують в обліку так:

- ✓ суму дооцінки обліковують за кредитом рахунка “Дооцінка” (або “Капітал від переоцінки”) і показують у балансі у складі власного капіталу підприємства;
- ✓ суму уцінки списують на витрати підприємства та відображують у Звіті про прибутки та збитки у складі витрат звітного періоду.

Відображення результатів наступних переоцінок залежить від тенденції та величини зміни справедливої вартості об'єкта основних засобів.

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

І навпаки, суму уцінок у межах залишку попередніх дооцінок списують у дебет рахунка “Дооцінка”.

Розглянемо кілька прикладів, які ілюструють облік переоцінки основних засобів.



ПРИКЛАД 8.12

Первісна вартість обладнання — 800 000 грн, сума його накопиченої амортизації на дату першої переоцінки — 200 000 грн.

У результаті експертної оцінки встановлено, що відновлювана вартість цього обладнання на дату переоцінки дорівнює 1 200 000 грн.

Варіант 1. Пропорційна переоцінка накопиченої амортизації основних засобів

При застосуванні цього підходу накопичена амортизація основних засобів у результаті переоцінки зростає пропорційно збільшенню валової балансової вартості, тобто у 1,5 раза (1 200 000 : 800 000).

У результаті переоцінки отримаємо:

	<i>До переоцінки</i>	<i>Після переоцінки</i>
<i>Валова балансова вартість</i>	<i>800 000</i>	<i>1 200 000</i>
<i>Накопичена амортизація</i>	<i>200 000</i>	<i>300 000</i>
<i>Чиста балансова вартість</i>	<i>600 000</i>	<i>900 000.</i>

Для відображення результатів переоцінки в цьому разі слід зробити такі записи:

- ✓ на суму збільшення валової вартості обладнання:

Д-т рахунка “Основні засоби” 400 000
К-т рахунка “Дооцінка” 400 000;

- ✓ одночасно на суму дооцінки накопиченої амортизації:

Д-т рахунка “Дооцінка” 100 000
К-т рахунка “Накопичена амортизація основних засобів” 100 000.

Варіант 2. Виключення суми накопиченої амортизації в процесі переоцінки

При цьому підході суму накопиченої амортизації об'єкта основних засобів на момент переоцінки не враховують, тому розрахунок матиме такий вигляд:

	До переоцінки	Після переоцінки
Валова балансова вартість	800 000	900 000
Накопичена амортизація	200 000	—
Чиста балансова вартість	600 000	900 000.

Результати цього розрахунку відображують в обліку такими бухгалтерськими записами:

✓ на суму збільшення валової балансової вартості обладнання:

Д-т рахунка "Основні засоби"	100 000
К-т рахунка "Дооцінка"	100 000;

✓ одночасно на суму дооцінки накопиченої амортизації:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	200 000
К-т рахунка "Дооцінка"	200 000.

Отже, в обох варіантах сума дооцінки становить 300 000 грн.



ПРИКЛАД 8.13

Споруда має первісну вартість 400 000 грн, а сума її накопиченої амортизації на дату переоцінки дорівнює 100 000 грн.

Після переоцінки чиста балансова вартість споруди знизилася до 210 000 грн. Отже, споруду уцінено на 90 000 грн.

У разі пропорційної переоцінки накопиченої амортизації слід зробити такий запис:

Д-т рахунка "Втрати від уцінки основних засобів"	90 000
Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	30 000
К-т рахунка "Основні засоби"	120 000.

При використанні другого варіанта буде зроблено аналогічний запис, але з повним списанням суми накопиченої амортизації:

Д-т рахунка "Втрати від уцінки основних засобів"	90 000
Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	100 000
К-т рахунка "Основні засоби"	190 000.



ПРИКЛАД 8.14

Припустімо, під час наступної переоцінки вартість споруди, яку було уцінено (див. **приклад 8.13**), зросла до 320 000 грн.

На цей момент чиста балансова вартість споруди становила 200 000 грн, а сума амортизації, нарахованої після попередньої переоцінки, — 10 000 грн.

Отже, сума дооцінки споруди становить 120 000 грн. Оскільки раніше споруду було уцінено на 90 000 грн, цю суму слід включити до складу доходу звітного періоду, а решту дооцінки в сумі 30 000 грн — віднести на рахунок "Дооцінка".

Якщо застосовують варіант обліку переоцінки, що не враховує накопичену амортизацію, дооцінку споруди відображують таким записом:

<i>Д-т</i> рахунка "Основні засоби"	110 000
<i>К-т</i> рахунка "Дохід від переоцінки основних засобів"	90 000
<i>К-т</i> рахунка "Дооцінка"	20 000.

Одночасно на суму накопиченої амортизації:

<i>Д-т</i> рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	10 000
<i>К-т</i> рахунка "Дооцінка"	10 000.

ПРИКЛАД 8.15

Далі припустімо, що обладнання після попередньої дооцінки (див. **приклад 8.12**) було уцінено до 492 000 грн. У цей момент чиста балансова вартість обладнання дорівнювала 820 000 грн, а накопичена амортизація — 380 000 грн.

Як бачимо, сума уцінки обладнання становить 328 000 грн.

Виходячи з цього, динаміка переоцінки обладнання матиме такий вигляд:

	До першої переоцінки	Після першої переоцінки	До другої переоцінки	Після другої переоцінки
Валова балансова вартість	800 000	1 200 000	1 200 000	720 000
Накопичена амортизація	200 000	300 000	380 000	228 000
Чиста балансова вартість	600 000	900 000	820 000	492 000.

Під час попередньої переоцінки обладнання було дооцінено на суму 300 000 грн, тому цю суму слід віднести в дебет рахунка "Дооцінка", а решту 28 000 грн — списати на витрати підприємства.

В умовах застосування методу пропорційної переоцінки для відображення уцінки обладнання треба зробити запис:

<i>Д-т</i> рахунка "Дооцінка"	300 000
<i>Д-т</i> рахунка "Втрати від уцінки основних засобів"	28 000
<i>Д-т</i> рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	152 000
<i>К-т</i> рахунка "Основні засоби"	480 000.

Суму дооцінки об'єкта основних засобів, відображену у складі власного капіталу, звичайно списують на рахунок нерозподіленого прибутку на момент реалізації або ліквідації цього об'єкта основних засобів.

МСБО 16 дозволяє також поступове списання суми дооцінки основних засобів протягом періоду їхньої експлуатації. У цьому разі сума дооцінки, що підлягає списанню у відповідному звітному періоді, дорівнює різниці між амортизацією об'єкта основних засобів, нарахованою виходячи з його первісної вартості, та амортизацією, нарахованою на основі переоціненої вартості цього об'єкта.

ПРИКЛАД 8.16

Первісна вартість споруди дорівнює 9 млн грн, а термін її корисної експлуатації становить 30 років. Через 10 років цю споруду було дооцінено до 12 млн грн.

На дату переоцінки балансова вартість споруди дорівнює, млн грн:

Первісна вартість	9
Накопичена амортизація	3
Балансова вартість	6.

Отже, сума дооцінки становить 6 млн грн.

Річна сума амортизаційних відрахувань дорівнює:

до переоцінки: $9 \text{ млн грн} : 30 \text{ років} = 0,3 \text{ млн грн};$

після переоцінки: $18 \text{ млн грн} : 30 \text{ років} = 0,6 \text{ млн грн}.$

Різниця в амортизації щороку підлягає списанню записом:

Д-т рахунка "Дооцінка"	300 000
К-т рахунка "Нерозподілений прибуток"	300 000.

У результаті по закінченні терміну експлуатації об'єкта залишок його дооцінки дорівнюватиме 0.

8.4. ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Визнання об'єкта основних засобів активом припиняється у разі:

- його продажу;
- коли не очікуються майбутні економічні вигоди від його використання або продажу.

При визначенні дати продажу основних засобів слід застосовувати критерії МСБО 18 "Дохід" щодо визнання доходу від продажу продукції (товарів), а у разі продажу з наступною орендою застосовується МСБО 17 "Оренда".

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують як різницю між балансовою вартістю об'єкта та очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації.

Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображують у Звіті про прибутки та збитки у складі відповідно доходів або витрат (окрім випадків, коли МСБО 17 вимагає іншого щодо продажу з наступною орендою). При цьому дохід від вибуття основних засобів не слід класифікувати як дохід від основної діяльності.

Розглянемо приклад, пов'язаний з вибуттям основних засобів.



ПРИКЛАД 8.16

Машина, балансова вартість якої становить 40 000 дол., а накопичена амортизація — 10 000 дол., була продана за 60 200 дол.

Залишок дооцінки машини за час її експлуатації дорівнює 12 500 дол.

Для відображення продажу машини слід зробити такий запис:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	10 000
Д-т рахунка "Грошові кошти"	60 200
К-т рахунка "Основні засоби"	50 000
К-т рахунка "Прибуток від продажу основних засобів"	20 200.

На суму прибутку від реалізації машини:

Д-т рахунка "Дооцінка"	12 500
К-т рахунка "Нерозподілений прибуток"	12 500.

У разі виникнення дебіторської заборгованості внаслідок продажу основних засобів її первісно визнають за справедливою вартістю. Якщо платіж за проданий об'єкт відстрочується, дебіторська заборгованість визнається у сумі грошового еквівалента ціни. Різниця між номінальною сумою компенсації та грошового еквівалента ціни відображається як дохід від відсотка згідно з МСБО 18 "Дохід".



ПРИКЛАД 8.17

Обладнання було продано за 50 000 дол. з відстрочкою платежу на 6 місяців. Виходячи з ефективної (ринкової) ставки відсотка, дохід від відсотків дорівнює 6 300 дол. Первісна вартість обладнання 60 000 дол., а сума накопиченої амортизації дорівнює 20 000 грн.

В обліку ця операція буде відображена таким записом:

<i>Д-т</i> рахунка "Дебіторська заборгованість"	56 300
<i>Д-т</i> рахунка "Накопичена амортизація"	20 000
<i>К-т</i> рахунка "Основні засоби"	60 000
<i>К-т</i> рахунка "Дохід від відсотка"	6 300
<i>К-т</i> рахунка "Прибуток від продажу основних засобів"	10 000.

У разі списання об'єкта основних засобів унаслідок стихійного лиха, прибутку або збитку, отримані в результаті таких подій, не слід виділяти як надзвичайні статті у Звіті про фінансові результати.



ПРИКЛАД 8.18

Споруду, первісна вартість якої 90 000 євро, а накопичена амортизація — 40 000 євро, було знищено внаслідок пожежі. Збиток частково відшкодовано страховою компанією, яка сплатила 35 000 євро.

У цьому разі будуть зроблені такі записи:

а) списання вартості споруди:

<i>Д-т</i> рахунка "Збиток від списання основних засобів"	50 000
<i>Д-т</i> рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	40 000
<i>К-т</i> рахунка "Основні засоби"	90 000.

б) на суму отриманої компенсації:

<i>Д-т</i> рахунка "Грошові кошти"	35 000
<i>К-т</i> рахунка "Дохід від страхової компенсації"	35 000.

Коли у складі балансової вартості об'єкта основних засобів визнано вартість заміни частини цього об'єкта, тоді одночасно слід припиняти визнання балансової вартості частини, яку було замінено, незалежно від того, чи було її амортизовано окремо. Приклад відображення такої операції в обліку було розглянуто раніше (приклад 8.8).

Якщо неможливо визначити балансову вартість заміненої частини, підприємство може використати вартість заміни як показник того, якою була вартість заміненої частини на момент придбання або будівництва.

8.5. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОСНОВНІ ЗАСОБИ

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

- ✓ базу, використану для визначення валової балансової вартості;
- ✓ методи амортизації, що використовуються;
- ✓ період корисної експлуатації або норми амортизації, що застосовуються;
- ✓ валову балансову вартість і суму накопиченої амортизації на початок і кінець звітного періоду;
- ✓ узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

Узгодження балансової вартості основних засобів на початок і кінець звітного періоду забезпечується відображенням їх зміни внаслідок:

- ✓ надходження;
- ✓ визнання активами, які утримуються для продажу (або включення до ліквідаційної групи, яку утримують для продажу) згідно з МСФЗ 5, та іншого вибуття;
- ✓ придбання в результаті об'єднання підприємств;
- ✓ збільшення або зменшення внаслідок переоцінки;
- ✓ зниження вартості внаслідок зменшення корисності та його сторнування;
- ✓ амортизації;
- ✓ чистої курсової різниці, що виникла внаслідок переведення фінансової звітності із закордонних компаній;
- ✓ інших змін.

Така інформація звичайно наводиться в примітках до фінансових звітів. Наведемо приклад розкриття інформації про основні засоби.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

(19) Основні засоби

Основні засоби відображені за собівартістю їх придбання або будівництва. Активи, які є об'єктом зношення, амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Списання робляться в разі будь-якого зниження вартості, що, як очікується, буде перманентним, окремо від відображення амортизації.

Списана сума активу сторнується, якщо причини списання в попередніх роках більше не існують.

Згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів", такі списання оцінюються шляхом порівняння балансових сум та дисконтованих грошових потоків, очікуваних від відповідних активів. Якщо неможливо оцінити збиток від зменшення корисності окремого активу, збиток оцінюється на основі дисконтованих грошових потоків одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої належить цей актив.

Собівартість будівництва основних засобів, збудованих власними силами, включає витрати прямих матеріалів, прямі виробничі витрати, відповідно розподілені виробничі накладні витрати і відповідну частку амортизації та списання активів, що використовувалися в будівництві. Вона включає частку

витрат за пенсійними програмами компанії та дискреційні виплати працівникам, які стосуються будівництва.

Якщо процес будівництва основних засобів охоплює тривалий період, відсотки на позиковий капітал, що існували до завершення, капіталізуються як частина собівартості придбання або будівництва.

Витрати на ремонт основних засобів звичайно списуються за рахунок доходу. Однак вони капіталізуються у виняткових випадках, якщо в результаті збільшуються або суттєво вдосконалюються відповідні активи.

Основні засоби амортизуються прямолінійним методом за винятком, коли метод зниження залишку є відповіднішим у світлі періоду фактичного використання.

Коли активи закривають, продають або ліквідовують, різницю між чистими надходженнями та чистою балансовою сумою активів визнають як прибуток або збиток у складі операційного доходу відповідно.

Такі періоди амортизації, що базуються на попередніх оцінках терміну корисного використання відповідних активів, застосовуються в межах групи:

Будівлі	20—50 років
Зовнішня інфраструктура	10—20 років
Заводські споруди	6—20 років
Машини та апаратура	6—12 років
Лабораторне та дослідницьке обладнання	3—5 років
Цистерни для зберігання та нафтопроводи	10—20 років
Транспортні засоби	4—8 років
Комп'ютерне обладнання	3—5 років
Меблі та приладдя	4—10 років.

Відповідно до МСБО 17 "Оренда" активи, орендовані на умовах, еквівалентних фінансуванню їх придбання за рахунок довгострокових позик (фінансова оренда), капіталізуються за нижчою з її справедливої вартості чи теперішньої вартості мінімальних орендних платежів. Орендовані активи амортизуються впродовж очікуваного терміну їх корисного використання, окрім випадку, коли подальша передача права власності є невизначеною. У цьому випадку вони амортизуються протягом очікуваного терміну їх корисного використання або відповідного терміну оренди, якщо він коротший. Майбутні орендні платежі відображені як фінансові зобов'язання.

У 2002 році сталися такі зміни в основних засобах:

млн німецьких марок

Земля та будівлі	Машини	Технологічне устаткування	Меблі, приладдя та інше устаткування	Незавершене будівництво та авансові платежі постачальникам і контрактерам	Разом
1	2	3	4	5	6
Валова балансова сума на 31 грудня 2001 р.	8 148	19 544	2 500	1 698	31 890
Курсові різниці	(538)	(1 691)	(233)	(110)	(2 572)
Зміни в консолідованих компаніях	(139)	3	1	15	(120)

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6
Придбання	411	401	62	54	928
Капітальні вкладення	98	516	196	1 138	1 948
Вибуття	(521)	(901)	(369)	(78)	(1 869)
Переміщення	602	718	88	(1 408)	—
Валова балансова вартість на 31 грудня 2002 р.	8 061	18 590	2 245	1 309	30 205
Накопичена амортизація та списання на 31 грудня 2001 р.	4 168	12 486	1 675	18	18 347
Курсові різниці	(203)	(1 053)	(149)	—	(1 405)
Зміни в консолідованих компаніях	(108)	(2)	—	—	(110)
Амортизація та списання в 2002 р.	285	1 460	304	1	2 050
в тому числі списання	[11]	[238]	[1]	[—]	[250]
Сторнування	—	(3)	(1)	—	(4)
Вибуття	(157)	(654)	(208)	(18)	(1 109)
Переміщення	67	(58)	(9)	—	—
Накопичена амортизація та списання на 31 грудня 2002 р.	4 052	12 176	1 540	1	17 769
Чиста балансова сума на 31 грудня 2002 р.	4 009	6 414	705	1 308	12 436
Чиста балансова сума на 31 грудня 2001 р.	3 980	7 058	825	1 680	13 543

Фінансова звітність має також містити таку інформацію:

- ✓ наявність і суми обмежень щодо прав власності, а також основні засоби, передані для забезпечення зобов'язання;
- ✓ облікова політика щодо витрат, пов'язаних із відновленням основних засобів;
- ✓ сума незавершеного будівництва;
- ✓ сума угод, пов'язаних із придбанням основних засобів.

Крім того, у разі суттєвих змін в облікових оцінках слід розкривати характер і вплив змін, що стосуються:

- ✓ сум ліквідаційної вартості;
- ✓ прогнозованих витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів;

- ✓ термінів корисної експлуатації;
- ✓ методи амортизації.

Наведемо приклади розкриття такої інформації.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛІНФОРМЗВ'ЯЗОК"

4. Основні засоби

Незавершене будівництво та обладнання до установки являють собою переважно незавершене будівництво нових телефонних станцій та інших об'єктів основних засобів, які не введені в експлуатацію.

Низка повністю замортизованих основних засобів на суму, яка приблизно дорівнює 1 000 638 руб., продовжує використовуватися для надання послуг зв'язку.

Станом на 31 грудня 2001 року основні засоби на суму 2 458 руб. (у 2000 р. — 2 458 руб.) були законсервовані, по цим основним засобам амортизація не нараховується.

Станом на 31 грудня 2001 року обладнання на суму 2 703 780 руб. (у 2000 р. — 1 878 000 руб.) слугувало заставою за кредитними угодами (див. також Примітку 13). Вартість указанного обладнання включена у вартість основних засобів станом на 31 грудня 2001 року й 2000 року в консолідованій фінансовій звітності, що додається.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE"

32. Угоди щодо інвестицій в основні засоби

На 31 грудня 2002 року Група мала угоди щодо капітальних інвестицій на суму 158 млн швейцарських франків (2001: 130 млн швейц. франків).

У разі переоцінки основних засобів у фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

- ✓ база для переоцінки;
- ✓ дата, починаючи з якої переоцінка має чинність;
- ✓ чи був залучений незалежний експерт;
- ✓ природа індексів, що були використані для визначення відновлюваної вартості;
- ✓ балансова вартість кожного класу основних засобів, яка має бути включена до фінансової звітності у разі відображення основних засобів за собівартістю за вирахуванням зносу;
- ✓ зміна суми резерву переоцінки протягом звітного періоду та будь-які обмеження щодо розподілу його сальдо між акціонерами.

Якщо для оцінки основних засобів застосовували кілька баз оцінки, треба розкривати валову балансову вартість за кожною базою за відповідними категоріями основних засобів.

Наведемо фрагмент приміток до фінансових звітів, який ілюструє розкриття інформації про основні засоби, які переоцінюються.


**ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ
ВАТ "МАГНІТОГОРСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"**
13. Основні засоби

млн дол.

	Земля та будівлі	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Меблі та приладдя	Незавершене будівництво	Разом
Собівартість						
Залишок на 1 січня 2002	6 896	4 774	463	60	205	12 398
Надходження	9	30	14	6	145	204
Придбання дочірніх підприємств	35	29	—	—	—	64
Передача	77	182	2	1	(262)	—
Вибуття	(288)	(76)	(13)	(3)	(1)	(381)
Залишок на 31 грудня 2002	6 729	4 939	466	64	87	12 285
Амортизація						
Залишок на 1 січня 2002	(6 535)	(3 544)	(418)	(48)	—	(10 545)
Нарахування за рік	(23)	(181)	(6)	(2)	—	(212)
Вибуття	272	58	12	2	—	344
Залишок на 31 грудня 2002	(6 286)	(3 667)	(412)	(48)	—	(10 413)
Переоцінка і зменшення корисності на 31 грудня 2002						
Сторнування зменшення корисності	114	243	5	7	—	369
Дооцінка	169	829	42	2	—	1 042
Уцінка	(50)	(35)	—	(3)	—	(88)
Зменшення корисності	(223)	(808)	(30)	(9)	—	(1 070)
Балансова сума						
Залишок на 1 січня 2002	361	1 230	45	12	205	1 853
Залишок на 31 грудня 2002	453	1 501	71	13	87	2 125
Балансова сума без врахування переоцінки на 31 грудня 2002						
	453	1 478	59	12	87	2 089

Переоцінка

В 2002 році керівництво залучило компанію “American Appraisal (AAR) Inc” для незалежної оцінки усіх класів основних засобів на 31 грудня 2002 року, за виключенням незавершеного будівництва. Справедлива вартість об’єктів основних засобів визначена на основі їх амортизованої відновлюваної вартості.

МСБО 16 заохочує також розкриття наступної інформації, яка може бути доречною для користувачів фінансової звітності:

- ✓ балансову вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються;
- ✓ валову балансову вартість основних засобів, які повністю амортизовані, але все ще перебувають у процесі експлуатації;
- ✓ балансову вартість основних засобів, які виведені з експлуатації та не класифіковані як утримувані для продажу;
- ✓ у разі використання моделі собівартості — справедливу вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від їхньої балансової вартості.

8.6. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ ТА РОЗКРИТТЯ ЇЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

До 2001 року порядок обліку інвестиційної нерухомості визначався МСБО 25 “Облік інвестицій”. Цей стандарт дозволяв відображати в обліку інвестиційну нерухомість як основні засоби згідно з МСБО 16 або як фінансові інвестиції відповідно до МСБО 25.

З 1 січня 2001 року набрав чинності МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, який був затверджений у березні 2000 року.

МСБО 40 визначає порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість. Цей стандарт не стосується питань, розглянутих в МСБО 17 “Оренда”, зокрема:

- ✓ класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- ✓ визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості;
- ✓ оцінка в фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
- ✓ облік продажу та операцій зворотної оренди;
- ✓ розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

МСБО 40 не поширюється на:

- ✓ біологічні активи, пов’язані з сільськогосподарською діяльністю;
- ✓ права на корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлюваних ресурсів.

У грудні 2003 року МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість” було переглянуто.

Переглянутий МСБО 40 набуває чинності для фінансових звітів за рік, що починається з (або після) 1 січня 2005 року.

Визначення, визнання та первісна оцінка інвестиційної нерухомості

Згідно з МСБО 40 *інвестиційна нерухомість (Investment Property)* — це нерухомість (земля чи будівля — або частина будівлі — або земля та будівля), утримува-

на (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення капіталу або для досягнення обох цих цілей, а не для:

- ✓ використання у виробництві або при постачанні товарів або наданні послуг або для адміністративних цілей;
- ✓ продажу у звичайному ході діяльності.

Отже, відмінною рисою інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки у значній мірі незалежно від інших активів підприємства.

Саме це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником.

Нерухомість, зайнята власником (Owner — Occupied Property), — це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні продукції, або наданні послуг, або для адміністративних цілей.

Нерухомість, зайнята власником, генерує грошові потоки, які пов'язані не лише з цією нерухомістю, а й з іншими активами, що використовуються у виробництві, постачанні продукції (надання послуг) тощо.

Тому облік такої нерухомості та її подання у фінансовій звітності здійснюються згідно з МСБО 16 "Основні засоби".

Прикладом інвестиційної нерухомості є:

- ✓ земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу у звичайному ході діяльності;
- ✓ земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного конкретно використання;
- ✓ будівля, яка є власністю підприємства (або утримується підприємством згідно з угодою про фінансову оренду) та надана у оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду;
- ✓ будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду.

Відповідно не є інвестиційною нерухомість:

- а) призначена для продажу у звичайному ході діяльності або яка знаходиться в процесі будівництва або забудови для такого продажу;
- б) яка будується або забудовується за дорученням третіх сторін;
- в) зайнята власником, зокрема:
 - ✓ утримувана для майбутнього використання як нерухомості, зайнятої власником;
 - ✓ утримувана для майбутньої забудови та наступного використання як нерухомості, зайнятої власником;
 - ✓ зайнята працівниками (незалежно від того, сплачують ці працівники чи не сплачують орендну платню за ринковими ставками);
 - ✓ продаж якої очікується;
- г) нерухомість, що знаходиться в процесі будівництва або поліпшення для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості;
- г) нерухомість, передана іншому підприємству на умовах фінансової оренди.

В певних випадках ідентифікація інвестиційної нерухомості потребує застосування професійного судження та критеріїв суттєвості.

Наприклад, одна частина нерухомості утримується з метою отримання орендної плати або для збільшення капіталу, а друга частина утримується для використання у виробництві або постачання товарів чи надання послуг, або для адміністративних цілей. Якщо ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані у фінансову оренду), підприємство обліковує ці частини окремо. Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, нерухомість вважається інвестиційною за умови, що лише незначна її частина утримується для використання у виробництві або постачання товарів чи надання послуг або для адміністративних цілей.



ПРИКЛАД 8.20

Будівля загальною площею 10 000 м² утримується для здачі в оренду, але частину цієї будівлі (площею 100 м²) використовують як архів підприємства.

Площа, яку займає архів, не може бути продана окремо від іншої частини будівлі.

Проте оскільки площа архіву є незначною частиною будівлі, цю будівлю можна вважати інвестиційною нерухомістю.

Якщо підприємство надає допоміжні послуги клієнтам, які займають нерухомість, утримувану цим підприємством, слід визначити суттєвість таких послуг, як складової угоди з клієнтами.

Така нерухомість вважається інвестиційною, якщо послуги підприємства, яке утримує цю нерухомість, є відносно незначним компонентом угоди в цілому.

Наприклад, офісну будівлю, власник якої забезпечує охорону та технічне обслуговування клієнтів, що орендують офіси, можна вважати інвестиційною нерухомістю.

З іншого боку, наприклад якщо підприємство володіє та управляє мотелем, послуги, що надаються клієнтам, є значним компонентом угоди в цілому. Тому мотель, що управляється власником, є нерухомістю, що зайнята власником, а не інвестиційною нерухомістю.

В окремих випадках досить складно визначити рівень суттєвості допоміжних послуг, наданих клієнтам.

Наприклад, власник мотелю може передоручити деякі обов'язки третім сторонам згідно з контрактом на управління мотелем, умови якого можуть розширювати або звужувати функції власника.

Тому підприємству слід розробляти критерії класифікації нерухомості з метою послідовного застосування професійного судження інвестиційної нерухомості.

Нерухомість може визнаватись інвестиційною нерухомістю у окремих фінансових звітах підприємства та не вважатися такою у консолідованих фінансових звітах.

Наприклад, нерухомість, передана в оренду материнській компанії чи дочірньому підприємству та зайнята ними, не вважається інвестиційною нерухомістю в консолідованих фінансових звітах, оскільки вона є нерухомістю, яка зайнята власником, тобто групою в цілому. Проте з позиції окремого власного підприємства, така нерухомість є інвестиційною, якщо вона відповідає визначенню, наведеному у МСБО 40.

Критерії визнання інвестиційної нерухомості аналогічні тим, що застосовуються до основних засобів (див. розділ 8.1).

Первісною оцінкою інвестиційної нерухомості є її собівартість.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та витрати, які безпосередньо пов'язані з нею (наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності тощо).

Собівартістю інвестиційної власності, яка збудована самим підприємством, є її собівартість на дату завершення її будівництва або забудови.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму витрат, пов'язаних з введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення власності до робочого стану), первісних операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або надмірних витрат на витрачені матеріали, трудові ресурси чи інші ресурси, витрачені у процесі будівництва або забудови цієї нерухомості.

Якщо оплата за інвестиційну нерухомість відстрочена, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Первісною вартістю частини нерухомості, утримуваної згідно з угодою про оренду, є менша з двох оцінок: справедлива вартість або теперішня вартість мінімальних орендних платежів.

Надходження такої нерухомості відображають аналогічною відображеністю об'єкта фінансової оренди в обліку орендаря.

Інвестиційну нерухомість, отриману в обмін на немонетарні активи, оцінюють аналогічно основним засобам, придбаним в результаті обміну.

Оцінка інвестиційної нерухомості після визнання

МСБО 40 передбачає дві моделі оцінки інвестиційної нерухомості після первісного визнання:

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

У разі вибору *моделі оцінки за справедливою вартістю (Fair Value Model)* інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, за винятком виключних випадків; коли на дату первісного визнання існує чітке свідчення, що підприємство не зможе достовірно визначити справедливую вартість такої нерухомості на постійній основі.

Справедливою вартістю (Fair Value) інвестиційної нерухомості є ціна, за якою можна обміняти цю нерухомість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість не включає попередньо оцінену ціну з урахуванням інфляції або дефляції внаслідок особливих умов чи обставин, таких як угоди про незвичайне фінансування, продаж або зворотний лізинг (продаж майна з його подальшою орендою), спеціальні умови або поступки, надані будь-якою стороною, зв'язаною з продажем.

При визначенні справедливої вартості не вираховуються витрати на майбутні операції, які можуть виникнути у зв'язку з продажем або іншим вибуттям нерухомості.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості має відображати ринкові умови на дату балансу.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості відображає, зокрема, дохід від оренди згідно з поточними угодами про оренду та доцільні та обґрунтовані припущення (з точки зору ринку) стосовно доходу від оренди за майбутніми угодами про оренду з огляду на поточні ринкові умови.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не відображає майбутні капітальні інвестиції, що збільшать або покращать нерухомість та відповідні майбутні вигоди від цих майбутніх інвестицій.

Найкращим свідченням справедливої вартості звичайно є ціни активного ринку на подібну нерухомість в тій самій місцевості і в подібному стані за подібних умов угод про оренду або інших контрактів. МСБО 40 заохочує (але не вимагає) підприємство визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості шляхом здійснення оцінки незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та який мав нещодавній досвід у оцінюванні інвестиційної нерухомості, яка розташована в подібній місцевості та відноситься до подібної категорії.

У разі відсутності поточних цін на активному ринку підприємству слід розглядати:

- а) поточні ціни на активному ринку на нерухомість різного характеру, стану, місцезнаходження (або ту, що знаходиться в різних орендних та інших контрактних умовах), скоригованих для відображення цих різниць;
- б) недавні ціни на менш активному ринку, скориговані для відображення змін економічних умов з дати операцій, що здійснювалися за тими цінами;
- в) прогнози дисконтованого грошового потоку, які базуються на достовірних попередніх оцінках майбутніх грошових потоків та підтримуються умовами існуючої угоди про оренду та інших контрактів, і (якщо можливо) зовнішнім свідченням, таким, як поточні місцевості і в тому ж стані з застосуванням ставок дисконту, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо розміру і часу грошових потоків.

При визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості слід унікально подвійного рахунку активів або зобов'язань, що визнаються в балансі як окремі активи або зобов'язання. Прикладами такого підходу є:

- ✓ обладнання (ліфти, кондиціонери тощо), яке є невід'ємною частиною будівлі і звичайно включається в інвестиційну нерухомість, а не визнається окремим об'єктом основних засобів;
- ✓ офісне приміщення, яке здається в оренду разом з меблями, вартість яких звичайно включається в справедливую вартість офісу тому, що орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли підприємство не визнає меблі як окремий актив;
- ✓ справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки підприємство визнає його як окреме зобов'язання або актив.

МСБО 40 зазначає, що справедливую вартість інвестиційної нерухомості неможливо достовірно визначити лише тоді, коли зіставні ринкові операції відбуваються нечасто і альтернативних оцінок справедливої вартості (наприклад, на підставі прогнозування дисконтованого грошового потоку) не існує.

В цьому випадку підприємство має оцінювати таку інвестиційну нерухомість за собівартістю згідно з МСБО 16 "Основні засоби" до моменту її вибуття. При

цьому припускається, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Іншу інвестиційну нерухомість, яку підприємство попередньо оцінювало за справедливою вартістю, слід продовжувати оцінювати за справедливою вартістю до моменту вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або підприємство не почне забудову нерухомості з метою подальшого продажу у звичайному ході діяльності), навіть якщо заставні ринкові операції стають менш частими, або ринкові ціни стають не такими доступними.

Прибуток або збиток від зміни у справедливій вартості інвестиційної власності слід включати до складу прибутку або збитку того періоду, в якому він виникає.



ПРИКЛАД 8.21

Підприємство придбало земельну ділянку, подальше використання якої поки не визначено. Собівартість придбаної ділянки становить 500 000 дол. Через півроку справедлива вартість цієї ділянки зросла до 600 000 дол.

Придбання ділянки буде відображено записом, дол.:

<i>Д-т рахунка "Земля"</i>	<i>500 000</i>
<i>К-т рахунка "Грошові кошти"</i>	<i>500 000.</i>

Якщо підприємство застосовує модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, зростання справедливої вартості землі буде відображено записом, дол.

<i>Д-т рахунка "Земля"</i>	<i>100 000</i>
<i>К-т рахунка "Прибуток для зростання справедливої вартості землі"</i>	<i>100 000.</i>

Підприємство, що обирає *модель оцінки за собівартістю (Cost Model)*, повинне оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість згідно з МСБО 16 "Основні засоби" (тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація і накопичені збитки від зменшення корисності), крім тієї, що відповідає критеріям активу, утримуваного для продажу (або включена до ліквідаційної групи, призначеної для продажу). Нерухомість, що задовольняє зазначені критерії, слід оцінювати відповідно до МСФЗ 5.

Проте і в цьому випадку підприємство має визначати справедливу вартість інвестиційної нерухомості, оскільки МСБО 40 вимагає розкриття інформації про справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

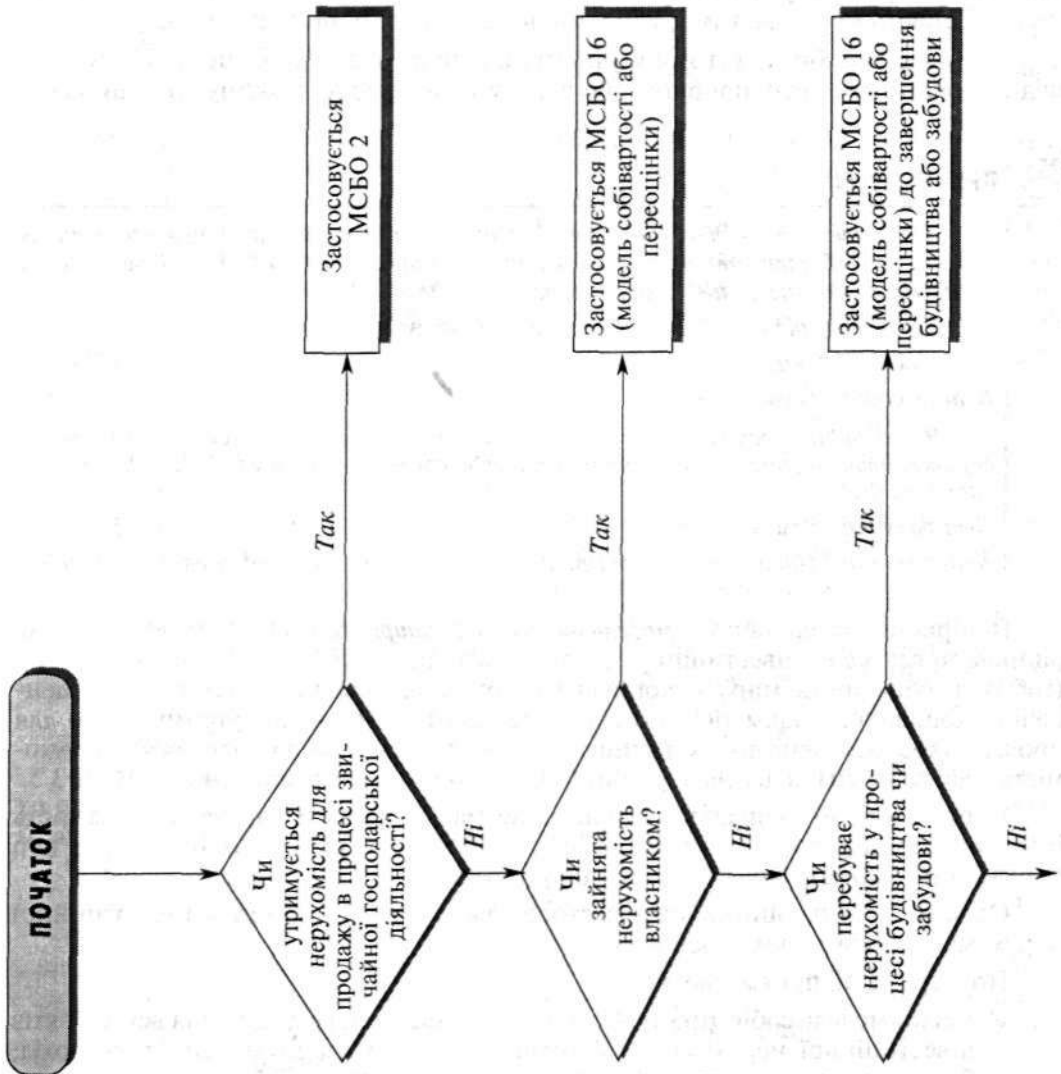
Обрану модель оцінки слід застосовувати до усіх об'єктів інвестиційної нерухомості, окрім двох виключень.

По-перше, підприємство може:

- ✓ обрати модель собівартості або модель справедливої вартості для всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, підкріпленої зобов'язаннями сплатити дохід, безпосередньо пов'язаний зі справедливою вартістю, або доходи від конкретних активів, до яких включено цю інвестиційну нерухомість;
- ✓ незалежно від цього обрати модель собівартості або справедливої вартості до усіх інших об'єктів інвестиційної нерухомості.

По-друге, право вибору підприємством моделі оцінки інвестиційної нерухомості не поширюється на частину нерухомості, яка утримується орендарем згідно з угодою про операційну оренду. Для оцінки такої нерухомості слід застосовувати модель справедливої вартості.

У загальному вигляді підхід до обліку нерухомості наведено на *рис. 8.7*.



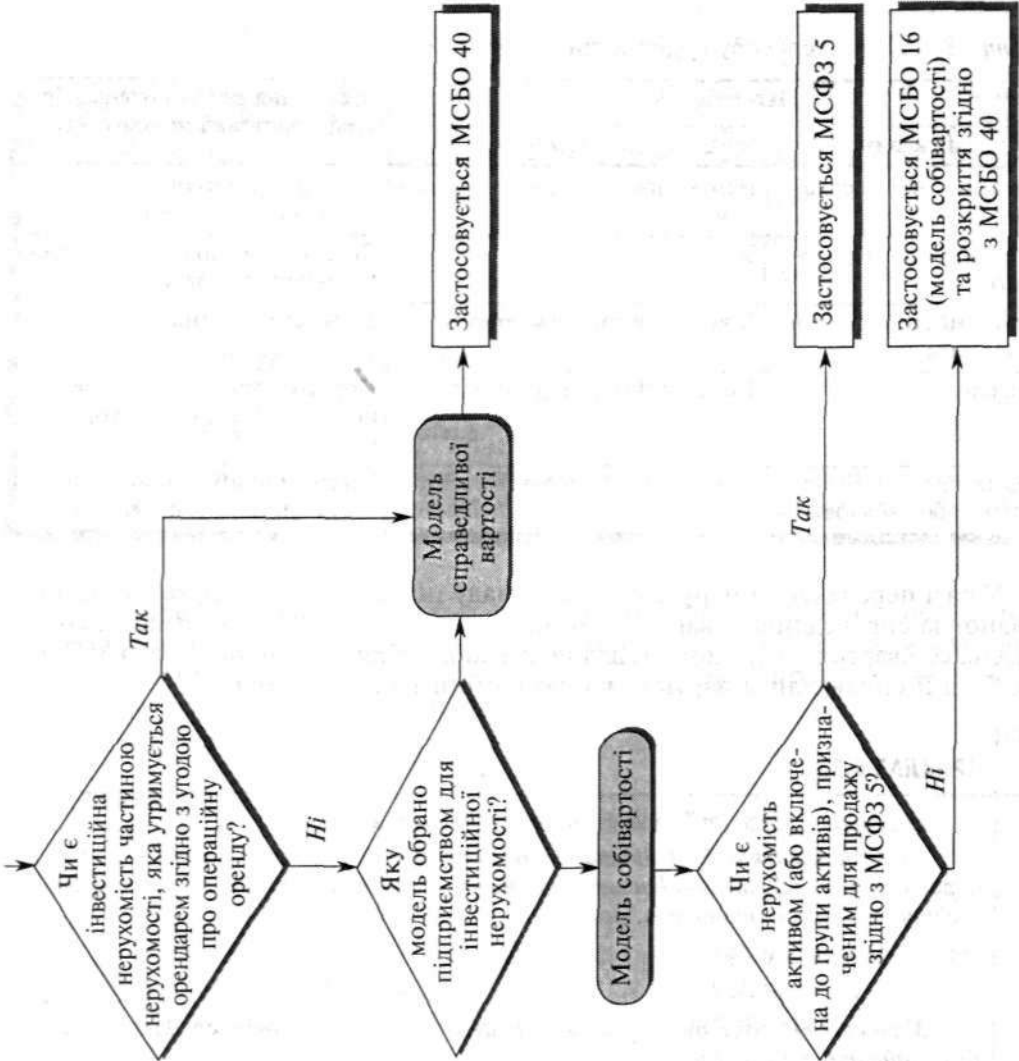


Рис. 8.7. Визначення підходу до обліку нерухомості

Переведення та вибуття інвестиційної нерухомості

Включення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виключення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюються лише у випадку, коли змінюється спосіб використання нерухомості, що засвідчується певною подією (табл. 8.10).

Таблиця 8.10. Зміна способу використання нерухомості

Переведення		Свідчення про зміну способу використання нерухомості
зі складу	до складу	
Інвестиційної нерухомості	Нерухомості, зайнятої власником	Початок зайняття нерухомості власником
Інвестиційної нерухомості	Запасів	Початок забудови нерухомості з метою продажу
Нерухомості, зайнятої власником	Інвестиційної нерухомості	Закінчення зайняття нерухомості власником
Запасів	Інвестиційної нерухомості	Початок операційної оренди нерухомості іншою стороною
Незавершеного будівництва або забудови	Інвестиційної нерухомості	Завершення будівництва або забудови нерухомості

У разі переведення нерухомості зі складу інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартістю нерухомості для подальшого обліку за МСБО 16 або МСБО 2 має бути її справедлива вартість на дату зміни використання.

**ПРИКЛАД 8.22**

Компанія "Магнат" збудувала два будинки у 2002 році.

Після завершення будівництва не було прийнято рішення щодо подальшого використання цих будинків. Будинки оцінюються за справедливою вартістю, яка на 1 січня 2004 року становила, дол.:

Будинок №1	2 000 000
Будинок №2	1 800 000.

У січні 2004 року було прийнято рішення перший будинок продати, а другий було зайнято власником.

Виходячи з цього, в бухгалтерському обліку слід зробити такі записи, дол.:

Д-т рахунка "Запаси"	2 000 000
Д-т рахунка "Основні засоби"	1 800 000
К-т рахунка "Інвестиційна нерухомість"	3 800 000.

Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відобразатиметься за справедливою вартістю. До дати зміни використання такої нерухомості слід продовжувати застосовувати МСБО 16.

На дату зміни використання нерухомості різниця між її балансовою та справедливою вартістю відображається відповідно як дооцінка або уцінка згідно з МСБО 16.



ПРИКЛАД 8.23

У грудні 2003 року керівництво підприємства вирішило передати будівлю цеху в операційну оренду з 1 січня 2004 року. Первісна вартість будівлі становить 920 000 дол., накопичена амортизація 560 000 дол. Місячна сума амортизації становить 1 530 дол.

Справедлива вартість будівлі на 1 січня 2004 року становила 394 317 дол.

Отже, на цю дату слід визнати дооцінку будівлі в сумі:

$$394\,317 - [920\,000 - (560\,000 + 1\,530)] = 35\,847.$$

З урахуванням цього 1 січня 2004 року буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація"	561 530
Д-т рахунка "Інвестиційна нерухомість"	394 317
К-т рахунка "Основні засоби"	920 000
К-т рахунка "Дооцінка"	35 847.

Якщо будівлю раніше було уцінено, припустімо на 200 00 дол., тоді рахунок "Дооцінка" слід кредитувати лише на 15 847 дол., а сума 20 000 дол. буде відображена у складі доходу звітного періоду.

При переведенні нерухомості зі складу запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися прибутком або збитком звітного періоду.



ПРИКЛАД 8.24

Підприємство утримувало земельну ділянку вартістю 800 000 дол. для продажу, або наприкінці 2003 року вирішило утримувати цю ділянку для капіталу за рахунок зростання цін на землю.

Наприкінці 2003 року справедлива вартість зазначеної ділянки становила 900 000 дол.

Переведення нерухомості буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Інвестиційна нерухомість"	900 000
К-т рахунка "Записи (земля для продажу)"	800 000
К-т рахунка "Прибуток від зростання справедливої вартості землі"	100 000.

Коли підприємство завершує будівництво або забудову інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, різницю між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю слід визнавати як прибуток або збиток звітного періоду.



ПРИКЛАД 8.25

Підприємство збудувало будівлю власними силами з метою надання її у операційну оренду. Собівартість будівлі становить 1 600 000 дол., а її справедлива вартість на дату завершення будівництва була 1 400 000 дол.

Отже, завершення будівництва буде відображено записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Інвестиційна нерухомість"	1 400 000
<i>Д-т</i> рахунка "Збиток від знецінення будівлі"	200 000
<i>К-т</i> рахунка "Незавершене будівництво"	1 600 000.

Визнання інвестиційної нерухомості активом припиняється у разі її продажу або коли інвестиційна нерухомість постійно виключається з використання і не очікується жодних економічних вигід від її продажу.

При цьому продаж (списання) інвестиційної нерухомості та зменшення її корисності відображають в обліку аналогічно продажу (списанню) та зменшенню корисності основних засобів.

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість

Згідно з МСБО 40 підприємству слід розкривати таку інформацію щодо інвестиційної нерухомості:

- ✓ застосовується модель справедливої вартості чи модель собівартості;
- ✓ якщо застосовується модель справедливої вартості, чи класифікують та за яких обставин частину нерухомості, утримувану за угодою операційної оренди, як інвестиційну нерухомість;
- ✓ критерії, що відрізняють інвестиційну нерухомість від нерухомості, яка зайнята підприємством для власних потреб або призначена для продажу у процесі звичайної діяльності;
- ✓ методи та основні припущення, що застосовувалися при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- ✓ якою мірою справедлива вартість інвестиційної нерухомості базується на оцінці незалежного оцінювача;
- ✓ суми включених до Звіту про прибутки та збитки:
 - доходів від здавання в оренду інвестиційної нерухомості та прямих операційних витрат, пов'язаних із нею;
 - прямих операційних витрат, пов'язаних із інвестиційною нерухомістю, що не генерує дохід у вигляді орендних платежів;
 - накопичені зміни у справедливій вартості, визнані у складі прибутку (збитку) в результаті продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, в якому застосовується модель собівартості, до пулу, в якому використовується модель справедливої вартості;
- ✓ існування та суми обмежень щодо можливості реалізації інвестиційної нерухомості або переведення доходів та надходжень від продажу;

- ✓ суттєві контрактні зобов'язання щодо придбання, будівництва або розробки інвестиційної нерухомості або ремонтів, утримання та поліпшення.

Водночас підприємство, що застосовує модель справедливої вартості, має розкривати інформацію про узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного періоду, а саме:

- ✓ збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають в результаті капіталізації подальших видатків;
- ✓ збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання компаній;
- ✓ визнання активами, які утримуються для продажу (або включення до ліквідаційної групи, яку визначено як утримувану для продажу), згідно з МСФЗ 5 та інше вибуття;
- ✓ чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
- ✓ чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного підприємства;
- ✓ переведення нерухомості до складу та зі складу запасів і нерухомості, зайнятої власником;
- ✓ інші зміни.

Якщо отриману оцінку інвестиційної нерухомості значно скориговано з метою складання фінансової звітності (наприклад, для уникнення подвійного рахунка активів і зобов'язань, які було окремо визнано), підприємству слід розкривати узгодження між отриманою оцінкою інвестиційної нерухомості та її оцінкою, наведеною у фінансовій звітності. При цьому слід окремо наводити суму визнаного зобов'язання з оренди, яку було зворотно додано, та інші значні коригування.

У виняткових випадках, коли при застосуванні моделі справедливої вартості неможливо визначити справедливую вартість окремих об'єктів, інформація про такі об'єкти розкривається окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю. При цьому додатково слід надавати:

- ✓ опис інвестиційної нерухомості;
- ✓ пояснення, чому неможливо визначити справедливую вартість;
- ✓ якщо можливо, діапазон оцінок, у межах якого ймовірно перебуває справедлива вартість;
- ✓ інформацію про продаж інвестиційної нерухомості, що не обліковується за справедливою вартістю.

При застосуванні моделі собівартості вимагається розкриття інформації, в основному аналогічної тій, що передбачена МСБО 16.

Крім того, слід наводити справедливую вартість інвестиційної нерухомості. Якщо справедливую вартість неможливо достовірно оцінити, підприємство має розкривати щодо таких об'єктів:

- ✓ опис інвестиційної нерухомості;
- ✓ пояснення, чому неможливо достовірно визначити справедливую вартість;
- ✓ якщо можливо, діапазон оцінок, в межах якого, ймовірно, перебуває справедлива вартість.

**ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ"****Інвестиційна нерухомість**

З 1 січня 2001 року Група визначає інвестиційну нерухомість згідно з вимогами МСФЗ 40 як майно (земельні ділянки, будівлі та/або частини будівель, або й те, й інше), яке знаходиться в розпорядженні власника (чи орендаря за угодою фінансової оренди) для отримання ренти чи вигід у зв'язку з підвищенням вартості капіталу, або того чи іншого, але не для використання у виробництві чи реалізації товарів (послуг) чи в адміністративних цілях і не для продажу в ході звичайної господарської діяльності.

Інвестиційна нерухомість визнається Групою в складі активів тільки тоді, коли існує ймовірність припливу в компанію майбутніх економічних вигід, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю і можна достовірно оцінити вартість інвестиційної власності.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Облік нематеріальних активів та розкриття їх у фінансових звітах визначаються МСБО 38 “Нематеріальні активи”. Його було видано 1998 р. Цей стандарт набрав чинності з 1 липня 1999 р. Одночасно, починаючи із зазначеного строку, втратив чинність МСБО 9 “Витрати на дослідження та розробки”.

У грудні 2003 року до МСБО 38 було внесено зміни, а у 2004 році його було переглянуто. Переглянутий МСБО 38 слід застосовувати:

- ✓ для обліку нематеріальних активів, придбаних в результаті об’єднання підприємств, дати угоди яких є після 31 березня 2004 року;
- ✓ для усіх нематеріальних активів для річних періодів, що починаються з (або після) 31 березня 2004 року.

МСБО 38 стосується всіх нематеріальних активів підприємства, за винятком:

- ✓ нематеріальних активів, що обліковуються згідно з іншими стандартами (табл. 9.1);
- ✓ прав на корисні копалини та витрат на розвідування (або розроблення) та видобування невідновлюваних природних ресурсів (корисних копалин, нафти, газу тощо);
- ✓ фінансових активів, які визначено у МСБО 39.

Таблиця 9.1. Нематеріальні активи, на які поширюються положення інших стандартів

№ пор.	Вид активу	Стандарт, що встановлює порядок обліку активу
1	2	3
1	Нематеріальні активи, які утримуються підприємством для продажу у процесі звичайної діяльності	МСБО 2 “Запаси” або МСБО 11 “Будівельні контракти”
2	Відстрочені податкові активи	МСБО 12 “Податки на прибуток”
3	Нематеріальні активи, передані або отримані підприємством на умовах фінансової оренди (крім патентів, кінофільмів, відеозаписів, вистав, рукописів та авторських прав)	МСБО 17 “Оренда”
4	Активи, що виникають унаслідок виплат працівникам	МСБО 19 “Виплати працівникам”
5	Гудвіл, придбаний в результаті об’єднання бізнесу	МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”

Продовження табл. 9.1

1	2	3
6	Фінансові активи	МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка"
7	Відстрочені витрати на придбання та нематеріальні активи, які виникли від контрактних прав страхувальника за страховими контрактами	МСФЗ 4 "Страхові контракти"
8	Непоточні нематеріальні активи, утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, утримуваної для продажу)	МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність"

9.1. ВИЗНАННЯ І ПЕРВІСНА ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Підприємства часто несуть витрати на придбання, розробку, утримання, покращення нематеріальних ресурсів, таких, як наукові та технічні знання, проектування і впровадження нових процесів і систем, ліцензій, інтелектуальної власності, ринкових знань і торгових марок (зокрема, товарних знаків, назв видань). Не усі ці ресурси визнають нематеріальними активами.

Об'єкт визнається нематеріальним активом, якщо відповідає визначенню нематеріального активу та критеріям його визнання, встановленим МСБО 38.

Згідно з МСБО 38, **нематеріальним активом** (*Intangible Asset*) є немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Отже, по-перше, актив має бути немонетарним.

Монетарними активами (*Monetary Assets*) є грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Усі інші активи є **немонетарними** (*Non-Monetary*). До них належать запаси, устаткування, меблі тощо, але вони не є нематеріальними активами, оскільки мають певну фізичну субстанцію.

Другою особливістю нематеріальних активів є відсутність фізичної субстанції.

Більша частина нематеріальних активів має певний матеріальний носій. Наприклад, дискета є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення, а на папері міститься угода про авторські права. Проте фізична субстанція в цьому разі є вторинною щодо нематеріального компонента — інформації.

У разі коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт слід обліковувати у складі основних засобів.

Наприклад, програмне забезпечення верстата, яким керує комп'ютер, є невід'ємною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення та обліковується у складі основних засобів.

Третьою ознакою нематеріального активу є можливість його ідентифікації. Актив може бути ідентифікованим, якщо:

- ✓ є відокремлюваним, тобто є можливість відокремити або відділити його від підприємства і продати, передати в оренду, надати ліцензію або

обміняти індивідуально або разом із пов'язаним контрактом, активом чи зобов'язанням;

- ✓ виник в результаті контрактного або інших юридичних прав незалежно від можливості передавання або відокремлення їх від підприємства або інших прав і обов'язків.

Отже, ідентифікований нематеріальний актив відрізняється від гудвілу, який виникає в результаті об'єднання підприємств.

Гудвіл відображає платіж, який здійснив покупець підприємства в очікуванні майбутніх економічних вигід від його діяльності. Проте гудвіл, на відміну від інших активів, не можна продати, обміняти або здати в оренду. Також не можна окремо виділити майбутні економічні вигоди, які підприємство очікує отримати від гудвілу.

Таким чином, МСБО 38 стосується лише ідентифікованих нематеріальних активів.

Нематеріальний актив відображають у балансі, коли:

- а) існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід від цього активу;
- б) можна достовірно визначити собівартість активу.

Майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть бути отримані у вигляді доходу від реалізації продукції (послуг), економії витрат або в інший спосіб. Наприклад, придбана ліцензія на використання нової технології може забезпечити економію витрат.

Ці критерії стосуються як первісних витрат, пов'язаних із отриманням нематеріального активу, так і подальших витрат в процесі його використання.

Ймовірність економічних вигід та можливість їх контролю оцінює керівництво підприємства на основі свідчень, які є в його розпорядженні на момент визнання активу.

Ймовірність майбутніх економічних вигід слід оцінювати, виходячи з *припущень, що відображають найкращу оцінку керівництвом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисного використання активу.*

Такими свідченнями є результати досліджень ринку, техніко-економічне обґрунтування, бізнес-плани тощо.

Підприємство звичайно здатне контролювати майбутні економічні вигоди, якщо має відповідні юридичні права (авторські права, патент тощо), які можна довести в судовому порядку. Водночас відсутність юридичних прав хоча й ускладнює можливість демонстрації контролю над нематеріальним активом з боку підприємства, але не спростовує можливості забезпечення контролю в інший спосіб.

Підприємство може мати команду кваліфікованого персоналу та може бути здатне відокремити додаткові навички працівників, отримані від навчання, що приведуть до майбутніх економічних вигід. Також можна очікувати, що працівники продовжуватимуть вдосконалювати свої навички, потрібні для підприємства. Проте, звичайно, підприємство не має достатнього контролю щодо майбутніх економічних вигід від навичок персоналу для задоволення критерію визначення нематеріального активу. З цієї ж самої причини малоімовірно, що талант керівника задовольнятиме визначення нематеріального активу, окрім випадку, коли майбутні економічні вигоди, очікувані від нього, захищені юридичними правами та задоволено інші ознаки визначення нематеріального активу.

Також підприємство може мати портфель замовників або частку ринку і очікувати, що його зусилля щодо стосунків із клієнтами та їх лояльність приведуть до подальших замовлень. Але відсутність юридичних прав щодо захисту або засобів контролю означає, що звичайно підприємство має недостатній контроль очікуваних економічних вигід від стосунків із клієнтами та їх лояльності для того, щоб ці об'єкти (портфель замовників, частка ринку і лояльність клієнтів) відповідали визначенню нематеріальних активів.

Проте обмінні операції щодо таких або подібних неконтрактних зв'язків із замовниками (які не є складовою об'єднання чи підприємства), навіть за відсутності юридичних прав захисту стосунків із замовниками, надають свідчення здатності підприємства контролювати майбутні економічні вигоди від стосунків із замовниками. Оскільки такі обмінні операції також надають свідчення, що стосунки з клієнтами є відокремлюваними, ці стосунки з клієнтами відповідають визначенню нематеріального активу.

Первісна оцінка нематеріального активу

Первісною оцінкою нематеріального активу є його собівартість.

Собівартість нематеріального активу (*Cost of Intangible Asset*) – це сума сплачених коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення, або, якщо доречно, сума, віднесена до активу, первісно визнаного згідно з вимогами інших стандартів, зокрема МСФЗ 2 “Платіж на основі акції”. Собівартість нематеріального активу визначають з урахуванням способу його отримання підприємством (рис. 9.1).

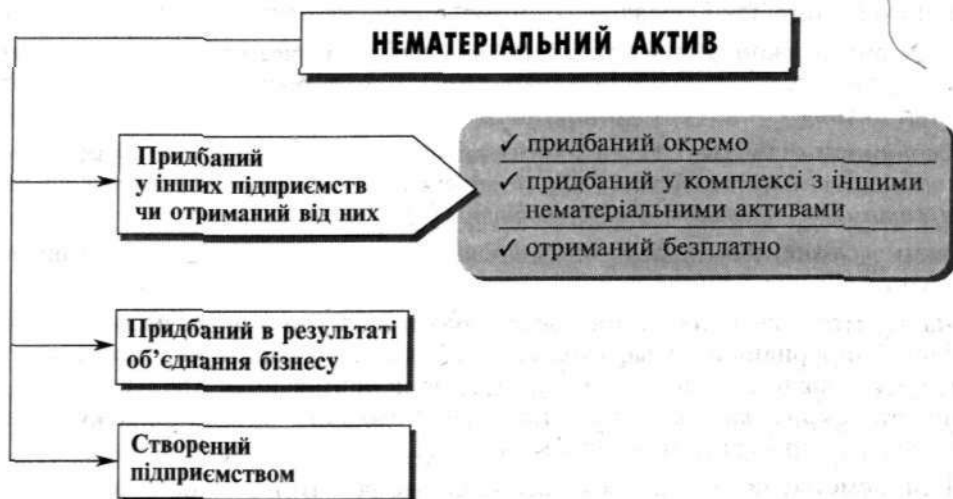


Рис. 9.1. Шляхи надходження нематеріальних активів

Нематеріальні активи, придбані в інших підприємств або отримані від них

Собівартість нематеріального активу, окремо придбаного підприємством в обмін на платежі або зобов'язання сплатити грошові кошти, включає ціну придбання (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) після вирахування торговельних знижок та всі витрати, прямо пов'язані з приведенням активу в стан використання за призначенням (гонорари за юридичні послуги, плату за

реєстрацію, прямі витрати та виплати працівникам, перевірку щодо функціональної придатності активу тощо).

У разі якщо оплату придбаного нематеріального активу відкладають на період, що перевищує нормальний строк кредиту, його собівартість дорівнює грошовому еквіваленту ціни. При цьому різницю між собівартістю придбаного нематеріального активу та фактично сплаченою сумою відображають у складі фінансових витрат або капіталізують, згідно з МСБО 23 "Витрати на позики".



ПРИКЛАД 9.1

ВАТ "Каламбур" перемогло у тендері на придбання патенту на винахід, розроблений іншим підприємством. В оплату патенту було одразу перераховано 700 000 грн, а 300 000 грн буде сплачено через рік. Також було сплачено 80 000 грн за участь у тендері та мито у сумі 1 000 грн. Вартість капіталу ВАТ "Каламбур" становить 10%.

Виходячи з цього, собівартість патенту, що підлягає визнанню, дорівнює:

$$700\,000 + \left[300\,000 \cdot \frac{1}{(1 + 0,1)} \right] + 80\,000 + 1\,000 = \\ = 700\,000 + 272\,727 + 81\,000 = 1\,053\,727.$$

Придбання пакету слід відобразити таким записом, грн:

Д-т рахунка "Нематеріальні активи"	1 053 727
Д-т рахунка "Витрати майбутніх періодів" (відстрочені відсотки)	27 273
К-т рахунка "Грошові кошти"	781 000
К-т рахунка "Розрахунки з кредиторами"	300 000.

Нематеріальні активи, придбані в обмін на випущені інструменти власного капіталу (акції, опціони тощо), оцінюють за справедливою вартістю зазначених інструментів.

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

Собівартість нематеріального активу, отриманого в обмін на інший актив в операції, яка має комерційну сутність, дорівнює його справедливій вартості.



ПРИКЛАД 9.2

Підприємство придбало ліцензію на виготовлення одягу в обмін на власний автомобіль та доплатило додатково 40 000 грн.

Справедлива вартість автомобіля 35 000 грн, а його балансова вартість — 32 000 грн.

Отже, собівартість отриманої ліцензії дорівнює:

$$35\,000 + 40\,000 = 75\,000 \text{ грн.}$$

Нематеріальні активи, отримані безоплатно або за символічну плату, у вигляді державних грантів (ліцензії на імпорт або експортні квоти, ліцензії на певні види

діяльності тощо), згідно з МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”, оцінюють за справедливою або номінальною вартістю (плюс усі витрати, прямо пов’язані з приведенням активу в робочий стан).

Нематеріальні активи можуть бути придбані в комплексі з іншими нематеріальними активами. Наприклад, ліцензія на моделі одягу відомого модельєра може бути придбана разом із товарним знаком у вигляді факсиміле модельєра.

Придбаний комплекс нематеріальних активів оцінюють аналогічно оцінці окремих активів. Однак у цьому разі може виникнути проблема розподілу загальної собівартості між окремими активами. У практиці такий розподіл звичайно здійснюють пропорційно справедливій вартості придбаних нематеріальних активів.

У деяких випадках у момент здійснення витрат з метою отримання майбутніх економічних вигід підприємство не отримує (не купує або не створює) нематеріального або іншого активу. Такі витрати включають до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Прикладом зазначених витрат є такі:

- ✓ витрати на введення нової продукції або послуг (витрати на рекламу, просування продукції на ринку тощо);
- ✓ витрати на забезпечення діяльності підприємства на новому місці його розташування або пов’язані з новим класом клієнтів (зокрема, витрати на навчання персоналу);
- ✓ адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Згідно МСБО 38, видатки на об’єкт нематеріальних активів слід визнавати витратами на момент понесення лише за таких умов:

- 1) ці витрати не є частиною собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання;
- 2) такий об’єкт не було отримано у результаті придбання іншого підприємства.

Видатки, не визнані нематеріальними активами та списані на витрати в попередніх звітних періодах (у тому числі проміжних), не слід сторнувати та включати до собівартості нематеріальних активів у наступних звітних періодах.

Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється з моменту приведення його у стан використання за призначенням, визначеним керівництвом підприємства. Тому витрати, що виникли в процесі використання або передислокації нематеріального активу, не включають до його балансової вартості.

Прикладом таких витрат є:

- 1) витрати, які виникли внаслідок того, що актив придатний для використання за призначенням, але його експлуатацію ще не розпочато;
- 2) первісні операційні збитки, що виникли в період формування попиту на продукцію активу.

Нематеріальні активи, придбані в результаті об’єднання бізнесу

Згідно з МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”, якщо нематеріальний актив було придбано у результаті об’єднання бізнесу, собівартістю такого нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання.

Справедлива вартість нематеріального активу відображає ринкові очікування щодо ймовірності отримання підприємством майбутніх економічних вигід, втілених в активі. Тому критерій визнання щодо ймовірності майбутніх економічних

вигід завжди має задовольнятися для нематеріальних активів, придбаних в результаті об'єднання бізнесу.

Тому покупець визнає на дату придбання окремо від гудвілу нематеріальний актив придбаного підприємства (незалежно від того, чи було його визнано до об'єднання бізнесу), якщо його справедливу вартість можна достовірно визначити.



ПРИКЛАД 9.3

ВАТ "Шампур" придбало чисті активи (справедлива вартість 3 000 000 грн) ТОВ "Лацкан" за 5 000 000 грн.

Також ВАТ "Шампур" отримало право на фірмовий знак "Суперлац" вартістю 950 000 грн, яка була визначена професійним оцінювачем.

В обліку ВАТ "Шампур" придбання активів ТОВ "Лацкан" буде відображено таким записом, грн:

Д-т рахунка "Нематеріальні активи"	950 000
Д-т рахунка "Гудвіл" (5 000 000 – 3 000 000 – 950 000)	1 050 000
Д-т рахунків інших активів	3 000 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	5 000 000.

Також покупець може визнати окремо від гудвілу незавершений проект дослідження і розробки придбаного підприємства, якщо цей проект задовольняє визначення нематеріального активу та його справедливу вартість можна достовірно оцінити. Незавершений проект дослідження і розробки задовольняє визначення нематеріального активу, коли:

- ✓ задовольняє визначення активу;
- ✓ є ідентифікованим, тобто відокремлюваним або виникає в результаті контрактного або іншого юридичного права.

Витрати на дослідження та розробки, понесені після визнання нематеріальним активом незавершеного проекту дослідження і розробки, придбаного окремо або в результаті об'єднання бізнесу, слід відображати в обліку аналогічно дослідженням і розробкам, що здійснюються підприємством.

Справедливу вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, звичайно можна визначити з достатньою достовірністю для його визнання окремо від гудвілу.

Якщо існує діапазон можливих результатів оцінки справедливої вартості нематеріального активу з різною ймовірністю, це є свідченням невизначеності, але не демонструє неможливість достовірної оцінки справедливої вартості. Якщо нематеріальний актив придбаний в результаті об'єднання бізнесу, існує припущення (яке може бути спростованим), що його справедлива вартість може бути достовірно визначена.

Часом нематеріальний актив, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, може бути відокремленим лише разом із пов'язаним матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, назву журналу іноді неможливо продати окремо від бази даних передплатників, а торгово марку природного джерела — окремо від самого джерела. У таких випадках покупець визнає групу активів як один актив окремо від гудвілу, якщо індивідуальну справедливу вартість активів групи неможливо достовірно визначити.

Обставини, які можуть призвести до неможливості достовірно визначити справедливую вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, існують, коли нематеріальний актив виникає з юридичного або іншого контрактного права та:

- ✓ не є відокремлюваним;
- ✓ є відокремлюваним, але немає історії або свідчення обмінних операцій щодо таких або подібних активів та, в протилежному разі, оцінка справедливої вартості залежатиме від незмірних змінних.

Найбільш достовірну оцінку нематеріального активу забезпечують ціни активного ринку. Якщо поточні ціни недоступні, основою для оцінки справедливої вартості нематеріального активу може бути ціна останньої подібної операції за умови відсутності значних змін економічних умов між датою операції та датою визначення справедливої вартості активу.

У разі відсутності активного ринку для матеріального активу його справедливою вартістю є сума, яка має бути сплачена за цей актив в операції між незалежними обізнаними та зацікавленими сторонами на основі найкращої наявної інформації. При визначенні цієї суми підприємство розглядає результат останніх операцій з подібними активами. Підприємства, які регулярно купують або продають унікальні нематеріальні активи, можуть мати розроблені методи для оцінки їхньої справедливої вартості. Такі методи можуть бути використані для первісної оцінки нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання підприємств, якщо їх метою є визначення справедливої вартості та якщо вони відображають поточні операції та практику галузі, до якої належить цей актив. Такі методи включають, зокрема:

- ✓ застосування кратних чисел поточних ринкових операцій до показників, які є чинниками прибутковості активу (дохід, частка ринку і операційний прибуток) або до роялті, яке може бути отримане від надання ліцензії іншій стороні в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами;
- ✓ дисконтованих майбутніх чистих грошових потоків, що очікують від активу.

Нематеріальні активи, створені підприємством

Створені самим підприємством гудвіл, торгові марки (товарні знаки тощо), газетні заголовки, назви видань, список клієнтури та інші об'єкти, що мають аналогічну субстанцію, не визнаються активами.

Інші нематеріальні об'єкти потребують аналізу процесу їх створення. Такий аналіз передбачає поділ процесу створення нематеріальних активів на дві фази — дослідження та розробка.

При цьому терміни “фаза дослідження” і “фаза розробки” мають більш широке значення, ніж терміни “дослідження” та “розробка”. Якщо підприємство не може відокремити фазу дослідження від фази розробки внутрішнього проекту створення нематеріального активу, витрати на цей проект розглядають як витрати, що були понесені лише на стадії дослідження.

У контексті МСБО 38 поняття *дослідження (Research)* охоплює заплановані дослідження, які здійснюються цим підприємством уперше для отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Прикладами досліджень є:

- ✓ діяльність, що здійснюється з метою отримання нових знань;
- ✓ пошук, оцінка та остаточний вибір, застосування винаходів та інших знань;
- ✓ пошук альтернативних матеріалів, продуктів, процесів, систем і послуг;
- ✓ формулювання, проектування, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, процесів, систем і послуг.

Будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються активами підприємства. Через це витрати на проведення дослідження списують і відображають у Звіті про прибутки та збитки в тому періоді, в якому вони виникли.

Розробкою (Development), згідно з МСБО 38, є застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з:

- ✓ проектуванням, спорудженням і випробуванням прототипів і моделей об'єктів виробництва та використання;
- ✓ проектуванням інструментів, форм, затискачів, штампів, зумовлених новою технологією;
- ✓ проектуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва;
- ✓ проектуванням, спорудженням і випробуванням обраних альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем і послуг.

Нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, слід визнавати (відображувати) в балансі лише за умови, що підприємство може продемонструвати:

- 1) технічну можливість доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для продажу або використання;
- 2) намір завершити створення нематеріального активу для продажу або використання;
- 3) здатність використати або продати нематеріальний актив;
- 4) імовірність отримання майбутніх економічних вигід від активу (наявність ринку для нематеріального активу або продукції, яка виготовлятиметься з його допомогою, або інша корисність цього активу);
- 5) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів, необхідних для завершення розробки та використання або продажу нематеріального активу;
- 6) здатність достовірно оцінити витрати, пов'язані з нематеріальним активом у процесі його розробки.

Приклади свідчень про наявність наведених вище умов подано у *табл. 9.2*.

У разі визнання нематеріального активу, створеного підприємством, до його собівартості включають усі витрати на його створення, виробництво і підготовку до використання, які можуть бути прямо віднесені до активу.

Таблиця 9.2. Приклади джерел інформації, що свідчать про можливість отримання нематеріального активу в результаті розробки

Критерій	Джерело свідчення
Технічна можливість	<ul style="list-style-type: none"> • Проект • Інженери • Робочий прототип
Намір щодо завершення та використання	<ul style="list-style-type: none"> • Дозвіл на планування виробництва • Санкціонування необхідних капітальних інвестицій • Реклама та оголошення (набір персоналу, просування продукту тощо)
Здатність використати або продати	<ul style="list-style-type: none"> • Заявка на авторські права, ліцензії тощо • Призначений менеджер з продажу • Попередні замовлення
Ймовірність майбутніх вигід	<ul style="list-style-type: none"> • Результати дослідження ринку • Очікувана ціна продажу за результатами ринкового дослідження • Ціна продажу аналогічних продуктів • Прогноз прибутку
Наявність відповідних ресурсів	<ul style="list-style-type: none"> • Бізнес-план • Прогноз грошових потоків • Угода з банком або іншим позичальником
Достовірна оцінка витрат	<ul style="list-style-type: none"> • Чітко визначений продукт (процес), що підтверджується відповідною технічною документацією • Окремий облік витрат в системі рахунків • Пряме віднесення витрат на основі первинних документів

До собівартості нематеріальних активів, створених підприємством, включають:

- ✓ витрати на матеріали та послуги, використані або спожиті у процесі створення нематеріального активу;
- ✓ виплати працівникам (визначені згідно з МСБО 19), прямо пов'язані зі створенням нематеріального активу;
- ✓ будь-які інші прямі витрати на створення нематеріального активу (мити, сплачене за реєстрацію юридичного права, амортизація патентів і ліцензій, які були використані для створення нематеріального активу тощо).

Включення відсотків до собівартості нематеріальних активів визначається МСБО 23 "Витрати на позики".

Не включаються до собівартості нематеріальних активів, створених підприємством:

- ✓ витрати на збут, адміністративні та інші загальногосподарські витрати, що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан, у якому він придатний для використання за призначенням;
- ✓ чітко визначені непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої потужності;
- ✓ витрати на навчання персоналу керувати активом.



ПРИКЛАД 9.4

Підприємство понесло такі витрати до початку виробництва нових автомобільних клапанів, грн:

✓ маркетингова компанія	40 000
✓ одноразовий паушальний платіж	30 000
✓ зарплата персоналу, що здійснював тестування клапанів	20 000
✓ витрати на реєстрацію торгової марки клапану	4 000
✓ навчання персоналу, що буде виробляти клапани	6 000.

Собівартість нематеріального активу дорівнюватиме:

$$30\ 000 + 20\ 000 + 4\ 000 = 54\ 000 \text{ грн.}$$



ПРИКЛАД 9.5

Витрати підприємства на дослідження і розробки у звітному періоді становили, тис. грн:

Витрати	Дослідження	Розробки
Матеріали	20	45
Зарплата	110	160
Інші прямі витрати	70	95
Разом	200	300

У результаті розробки буде створено нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання, згідно з МСБО 38.

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

Д-т рахунка "Витрати на дослідження та розробки"	200
К-т рахунка "Матеріали"	20
К-т рахунка "Нарахована зарплата"	110
К-т різних рахунків	70.

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

Д-т рахунка "Нематеріальні активи в процесі розробки"	300
К-т рахунка "Матеріали"	45
К-т рахунка "Нарахована зарплата"	160
К-т різних рахунків	95.

Слід мати на увазі, що окремі операції, пов'язані з розробкою нематеріального активу, але не пов'язані з приведенням його до стану використання за призначенням. Доходи та витрати від таких супутніх операцій визнають у складі прибутку або збитку відповідного звітного періоду.

В умовах широкого розповсюдження інтернет-мережі виникає багато питань щодо обліку витрат на створення та утримання веб-сайтів. У зв'язку з цим

у 2002 році було видано Тлумачення ПКТ-32 “Нематеріальні активи — витрати на веб-сайт”. Згідно з цим Тлумаченням, відображення витрат на веб-сайт залежить від намірів підприємства щодо його використання. Якщо веб-сайт буде (переважно або виключно) забезпечувати рекламу та просування продукції (послуг), пов’язані з ним витрати визнаються витратами звітного періоду. У разі коли веб-сайт виконує інші функції, зокрема є засобом електронної комерції, окремі витрати, пов’язані з ним, можуть бути капіталізовані та визнані нематеріальним активом.

З метою аналізу таких витрат ПКТ-32 передбачає виділення таких п’яти стадій життєвого циклу веб-сайту:

- 1) планування;
- 2) розробка застосування та інфраструктури;
- 3) графічний дизайн;
- 4) розробка змісту;
- 5) підтримка та експлуатація.

Витрати, пов’язані з першою стадією, завжди визнаються витратами відповідного звітного періоду. Витрати на другій, третій та четвертій стадіях звичайно капіталізують аналогічно витратам на розробку. Проте й на цих стадіях можуть виникати витрати, що не підлягають капіталізації.

Прикладом є витрати на послуги цифрової фотографії на стадії розробки змісту веб-сайту. Якщо на цих фотографіях зображено продукцію підприємства, то вважається, що витрати понесено у рекламних цілях та їх слід списувати на витрати періоду, в якому було надано фотопослуги.

Витрати на п’ятій стадії визнаються витратами звітного періоду, крім випадку, коли вони відповідають критеріям визнання нематеріального активу.

У загальному вигляді аналіз витрат на нематеріальні активи наведено на *рис. 9.2*.

Подальші витрати

Витрати, пов’язані з нематеріальними активами, що виникають після їх придбання або створення, звичайно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Це пов’язано з тим, що внаслідок природи нематеріальних активів здебільшого неможливо замінити їх складові компоненти або додати нові. Крім того, часто складно ідентифікувати подальші витрати з конкретним активом, оскільки вони пов’язані з діяльністю підприємства в цілому. Тому подальші витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості нематеріального активу, зрідка у випадках, коли вони задовольняють критерії визнання нематеріального активу.



ПРИКЛАД 9.6

Підприємство придбало програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку на комп’ютері за 5 000 грн.

Через рік це підприємство додатково придбало ще два модулі за 1 000 грн, які розширили можливості програмного забезпечення.

Якщо сума нарахованої амортизації програмного забезпечення за перший рік становила 500 грн, то балансова вартість цього нематеріального активу дорівнюватиме:

$$5\,000 - 500 + 1\,000 = 5\,500 \text{ грн.}$$

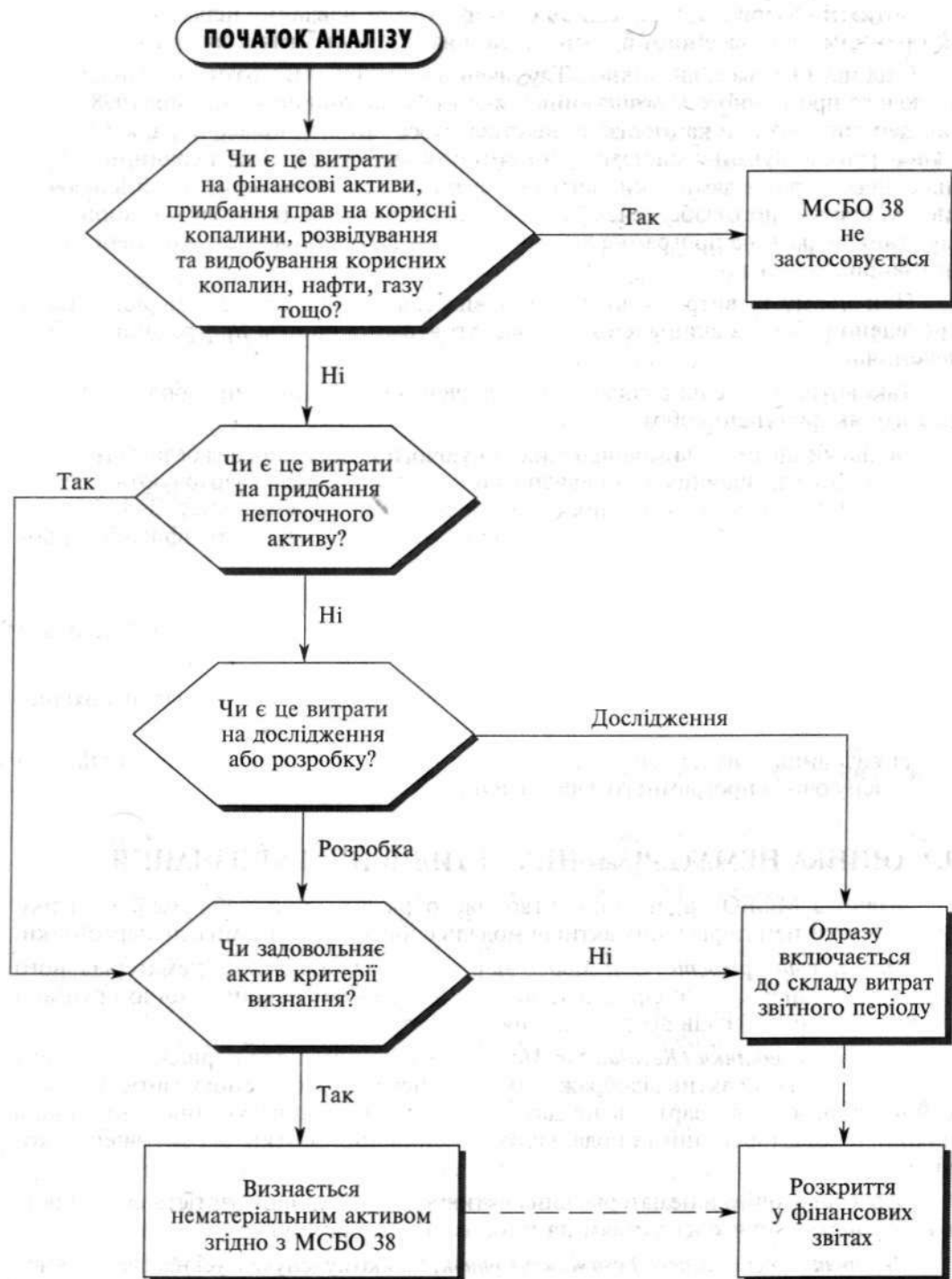


Рис. 9.2. Алгоритм аналізу витрат на нематеріальні активи

Витрати на придбання довідкової літератури та навчання персоналу роботі з програмним забезпеченням будуть списані як адміністративні витрати.

Слід мати на увазі, що згідно з Глумаченням ПКТ-6 "Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення", яке набрало чинності 1 червня 1998 року, наведені вище умови капіталізації не стосуються витрат, понесених для забезпечення функціонування системи програмного забезпечення за первинним призначенням. Прикладами таких витрат є витрати у процесі модифікації існуючих систем програмного забезпечення, пов'язані зі змінами тисячоліть (наприклад, так звані витрати на програмне забезпечення — 2000) або введенням нової валюти (наприклад, євро).

При цьому ці витрати визнаються витратами того звітного періоду, коли проведено роботи з відновлення чи обслуговування систем програмного забезпечення.

Такі витрати не слід визнавати забезпеченням (або іншими зобов'язаннями) до того, як виконано роботу.

Оскільки витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення можуть бути досить значними та невизначеними, підприємство заохочує розкривати інформацію щодо основних невизначеностей, зокрема опису діяльності та витрат (фактичних або запланованих), пов'язаних зі значною модифікацією програмного забезпечення.

Глумачення ПКТ-6 не стосується:

- а) витрат на модифікацію програмного забезпечення, створеного на продаж;
- б) придбання програмного забезпечення на заміну;
- в) удосконалення системи ("поліпшення") більше, ніж це було необхідно, щоб забезпечити очікуване функціонування системи;
- г) визнання збитків через зменшення корисності у зв'язку з використанням існуючого програмного забезпечення.

9.2. ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІСЛЯ ВИЗНАННЯ

Згідно з МСБО 38, підприємство має обрати у якості облікової політики щодо оцінки нематеріальних активів модель собівартості або модель переоцінки.

Модель собівартості (Cost Model) передбачає відображення нематеріального активу в балансі за його собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки (Revaluation Model) означає, що після первісного визнання нематеріальний актив відображають в балансі за переоціненою вартістю, якою є його справедлива вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

У разі переоцінки нематеріальних активів їх справедливу вартість визначають на дату переоцінки посиланням на ціни активного ринку.

Активним (Active Market) вважають ринок, на якому існують усі наведені умови:

- ✓ об'єкти, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- ✓ у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- ✓ інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Отже, об'єктом переоцінки можуть бути лише ті нематеріальні активи, для яких існує активний ринок. На практиці коло таких активів є дуже обмеженим. Прикладом подібних активів можуть бути біржові квоти та ліцензії на таксі в країнах, де вони вільно передаються шляхом купівлі-продажу.

Водночас немає активного ринку для авторських прав, торговельних марок та аналогічних унікальних нематеріальних активів. Безумовно, такі активи також продаються та купуються, але операції з ними здійснюються нерегулярно, а ціни в кожному конкретному випадку враховують індивідуальні характеристики об'єкта.

У разі обліку нематеріальних активів за переоціненою сумою їх переоцінку слід проводити регулярно, для того щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від справедливої вартості цих активів на дату балансу.

При переоцінці окремого нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи (крім тих, для яких немає активного ринку) класу, до якого він належить.

Клас нематеріальних активів (*Class of Intangible Assets*) — це група нематеріальних активів, подібних за характером і використанням у діяльності підприємства.

Прикладами класів нематеріальних активів є такі:

- ✓ торговельні марки;
- ✓ заголовки та назви видань;
- ✓ комп'ютерне програмне забезпечення;
- ✓ ліцензії та привілеї;
- ✓ авторські права, патенти та інші права щодо промислової власності;
- ✓ ноу-хау;
- ✓ нематеріальні активи в процесі розробки.

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

Коли справедливую вартість переоціненого нематеріального активу неможливо далі визначати з посиланням на активний ринок, балансовою вартістю такого активу є його переоцінена сума на дату останньої переоцінки за вирахуванням подальшої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Той факт, що активний ринок далі не існує для нематеріального активу, може свідчити про зменшення його корисності та потребує перевірки згідно з МСБО 36.

Якщо справедлива вартість активу може бути визначена з посиланням на активний ринок на подальшу дату оцінки, модель переоцінки слід застосовувати з цієї дати.

Модель переоцінки не дозволяє переоцінювати матеріальні активи, які:

- ✓ раніше не було визнано як активи;
- ✓ первісно було визнано у сумі іншої, ніж собівартість.

Отже, модель переоцінки застосовується лише після того, як актив первісно було визнано за собівартістю. Але якщо лише частину витрат на нематеріальний актив визнано активом, модель переоцінки може бути застосовано до всього активу. Також модель переоцінки може бути застосовано до нематеріального активу, отриманого на умовах державного гранту і визнаного за номінальною вартістю.

Облік результатів переоцінки нематеріальних активів аналогічний обліку переоцінки основних засобів (*див. розділ 8*).

9.3. АМОРТИЗАЦІЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Згідно з МСБО 38, амортизації підлягає лише нематеріальний актив, який має обмежений період корисного використання.

Період корисного використання (Useful Life) — це період, упродовж якого актив, як очікується, буде придатним для використання підприємством, або кількість продукції або подібних одиниць, які воно очікує отримати від активу.

Період корисного використання нематеріального активу підприємство визначає з урахуванням таких економічних і правових чинників:

- ✓ очікуваного використання активу підприємством і можливості ефективного управління ним іншою командою керівників;
- ✓ типового життєвого циклу цього активу та відкритої інформації про строки корисного використання активів, подібних за типом і способом використання;
- ✓ технічне, технологічне, комерційне або інші типи застарівання;
- ✓ стабільність галузі, в якій діє цей актив, зміна ринкового попиту на продукцію, яка виготовляється за його участю;
- ✓ очікуваних дій конкурентів (або потенційних конкурентів);
- ✓ витрати на утримання (обслуговування) активу, необхідні для отримання очікуваної економічної вигоди, та здатність підприємства нести такі витрати;
- ✓ період контролю над активом і правові або подібні обмеження щодо строків використання активу (наприклад, строк оренди);
- ✓ залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Економічні фактори визначають період, упродовж якого можуть бути отримані економічні вигоди від активу, а правові чинники можуть обмежувати період контролю з боку підприємства цих економічних вигід.

У умовах стрімких змін технології та програмних продуктів період корисного використання нематеріальних активів зазвичай коротший, ніж строк їх можливого використання, визначений відповідними економічними та правовими чинниками.

У разі якщо контроль над економічними вигодами від нематеріального активу забезпечено юридичним правом, строк корисного використання цього активу не повинен перевищувати період дії зазначеного права.

Якщо юридичне право поширюється на обмежений строк, який може бути поновлено, період корисного використання нематеріального активу включає період поновлення лише за умови, коли існує свідчення на підтримку такого поновлення підприємством без значних витрат.

Наявність наступних чинників, зокрема, вказує, що підприємство буде здатне поновити контрактне або інші юридичні права без значних витрат:

- ✓ існує свідчення, яке, можливо, базується на досвіді, що юридичне право буде поновлено. Якщо поновлення залежить від згоди третьої сторони, це включає свідчення, що третя сторона надасть такий дозвіл;
- ✓ існує свідчення, що будь-які умови, необхідні для отримання поновлення, буде дотримано;
- ✓ витрати підприємства на поновлення не є значними у порівнянні з майбутніми економічними вигодами, очікуваними від поновлення.

Якщо витрати на поновлення є значними у порівнянні з майбутніми очікуваними економічними вигодами, вартість поновлення, по суті, є собівартістю придбання нового матеріального активу на дату поновлення.

Амортизацію нематеріального активу здійснюють на систематичній основі упродовж періоду його корисного використання. Нарахування амортизації слід розпочинати, коли актив придатний для використання, тобто коли він знаходиться у місці та у стані, необхідних для використання у спосіб, визначений керівництвом підприємства. Нарахування амортизації припиняється з дати, яка настає раніше: дати, коли актив класифіковано як утримуваний для продажу згідно з МСФЗ 5 або дати, коли припиняється визнання його активом.

Вартістю нематеріального активу, яка підлягає амортизації (*Depreciable Amount of Intangible Asset*), є його собівартість (або інша сума, що замінює собівартість у фінансових звітах) за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу (*Residual Value of an Intangible Asset*) — це розрахункова сума, яку підприємство зараз отримує від продажу активу за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем, якщо період корисного використання активу закінчився, та за умов, очікуваних наприкінці цього періоду.

Згідно з МСБО 38, ліквідаційна вартість нематеріального активу звичайно дорівнює нулю, за винятком таких випадків:

- 1) існує невідомне зобов'язання третьої сторони придбати цей актив наприкінці терміну його корисного використання;
- 2) ліквідаційну вартість можна визначати на підставі існуючого активного ринку та ймовірності, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання активу.

Отже, наявність ліквідаційної вартості нематеріального активу означає, що підприємство має обґрунтований намір реалізувати цей актив наприкінці терміну його корисного використання.

Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно на основі очікуваної форми споживання економічних вигід, втілених у цьому активі. При цьому, зокрема, можуть бути використані прямолінійний метод, метод зниження залишку та метод суми одиниць продукції.



ПРИКЛАД 9.9

ТОВ "Круїз" розробляє та реалізує програмне забезпечення. Станом на 31 грудня 2002 року витрати на незавершені розробки становили 963 000 грн, зокрема проект "Сам-Сім" 500 000 грн. Проект "Сам-Сім" було завершено (витрати на цей проект у 2003 році становили 75 000 грн) та запущено у серію 30 вересня 2003 року. У четвертому кварталі було отримано дохід в сумі 250 000 грн. Як очікується, у першому кварталі 2003 року дохід зростає на 50 000 грн і залишатиметься на цьому рівні протягом двох років. Очікуваний термін корисного використання продукту "Сам-Сім" завершується 31 грудня 2005 р.

Виходячи з очікуваного доходу, сума нарахованої амортизації програмного забезпечення у 2002 році становитиме:

$$\frac{(500\ 000 + 75\ 000)}{250\ 000 + (300\ 000 \cdot 8)} \cdot 250\ 000 = 54\ 245\ \text{грн.}$$

У разі застосування прямолінійного методу сума амортизації програмного забезпечення щоквартально буде:

$$\frac{250}{250 + (300 \cdot 8)} \cdot (500\,000 + 75\,000) = 54\,245 \text{ грн.}$$

Якщо суму очікуваного доходу визначити неможливо, а очікуваний термін корисного використання проекту "Сам-Сім" завершується 31 грудня 2005 року, тоді сума амортизації програмного забезпечення щоквартально буде:

$$\frac{575\,000}{9} = 63\,889 \text{ грн.}$$

Суму амортизації нематеріальних активів, нараховану у звітному періоді, звичайно списують на витрати цього періоду, крім випадків, коли інший стандарт дозволяє або вимагає включати цю амортизацію до балансової вартості іншого активу. Наприклад, амортизація придбаної ліцензії на виробництво конкретної продукції підлягає включенню до собівартості цієї продукції згідно з МСБО 2 "Запаси".

Період, метод амортизації нематеріального активу слід переглядати, як мінімум, наприкінці кожного звітного року.

Період і метод амортизації та ліквідаційну вартість можуть бути змінені, якщо змінилися відповідно очікуваний строк корисного використання активу або форма споживання економічних вигід, втілених у ньому. У цьому разі коригують амортизаційні відрахування за поточні та майбутні періоди. Таке коригування здійснюють аналогічно коригуванню амортизації основних засобів.

Зміну ліквідаційної вартості також відображають як зміну облікових оцінок згідно з МСБО 8. Якщо ліквідаційна вартість дорівнює або перевищує балансову вартість активу, амортизаційні відрахування щодо цього активу дорівнюють нулю доти, доки ліквідаційна вартість не стане меншою за балансову вартість активу.

Нематеріальний актив, який має невизначений період корисного використання, не слід амортизувати. Підприємство вважає нематеріальний актив таким, що має невизначений період корисного використання, коли на підставі аналізу усіх доречних чинників зроблено висновки про відсутність передбачуваного обмеження щодо періоду, упродовж якого актив, як очікується, генеруватиме чисті грошові потоки для підприємства.

Згідно з МСБО 36, підприємство повинно щорічно (навіть якщо немає жодних ознак зменшення корисності) перевіряти нематеріальний актив із невизначеним періодом корисного використання на зменшення корисності шляхом зіставлення суми очікуваного відшкодування активу з його балансовою вартістю.



ПРИКЛАД 9.8

Компанія "Русалка" сплатила 1 500 000 грн за право на здійснення рибальства на невизначений термін. Через два роки підприємство оцінило суму очікуваного відшкодування цього права в розмірі 1 150 000 грн. Це означає, що збиток від зменшення корисності зазначеного права становить 350 000 грн. На суму збитку буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Збиток від зменшення корисності нематеріальних активів"	350 000
К-т рахунка "Нематеріальні активи"	350 000.

Термін “невизначений” не означає необмежений. Тому період корисного використання нематеріального активу, який не амортизують, слід переглядати у кожному періоді з метою визначення, чи зберігаються події та обставини, які обумовили заключення щодо невизначеного періоду корисного використання цього активу. Якщо зазначені події та обставини вже не існують, слід змінити оцінку активу з невизначеним періодом корисного використання на актив з обмеженим періодом корисного використання. Таку зміну слід відображати як зміну облікової оцінки у відповідності до МСБО 8. Водночас, згідно з МСБО 36, класифікація періоду корисного використання нематеріального активу як обмеженого замість невизначеного є ознакою можливого зменшення корисності активу.



ПРИКЛАД 9.9

Припустімо, що в прикладі 9.8 через забруднення водою компанія “Русалка” розраховує здійснювати подальший лов риби упродовж п’яти років. Сума очікуваного відшкодування права на здійснення рибальства на цей момент оцінюється в розмірі 700 000 грн. В результаті було визнано збиток від зменшення корисності у сумі:

$$450\ 000 \text{ грн } (1\ 150\ 000 - 700\ 000),$$

що буде відображено записом, грн:

<i>Д-т</i> рахунка “Збиток від зменшення корисності нематеріальних активів”	450 000
<i>К-т</i> рахунка “Накопичений збиток від зменшення корисності нематеріальних активів”	450 000.

Щорічна сума амортизації у разі застосування прямолінійного методу становитиме

$$140\ 000 \cdot (700\ 000 : 5).$$

Припинення визнання нематеріальних активів

Визнання нематеріального активу слід припинити у разі вибуття або якщо у разі його подальшого використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди.

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

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

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

Визнання прибутку (збитку) та порядок відображення вибуття нематеріальних активів аналогічні положенням МСБО 16 щодо обліку вибуття основних засобів.

9.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

У примітках до фінансових звітів наводиться обов'язкова та інша (додаткова) інформація про нематеріальні активи (рис. 9.3).

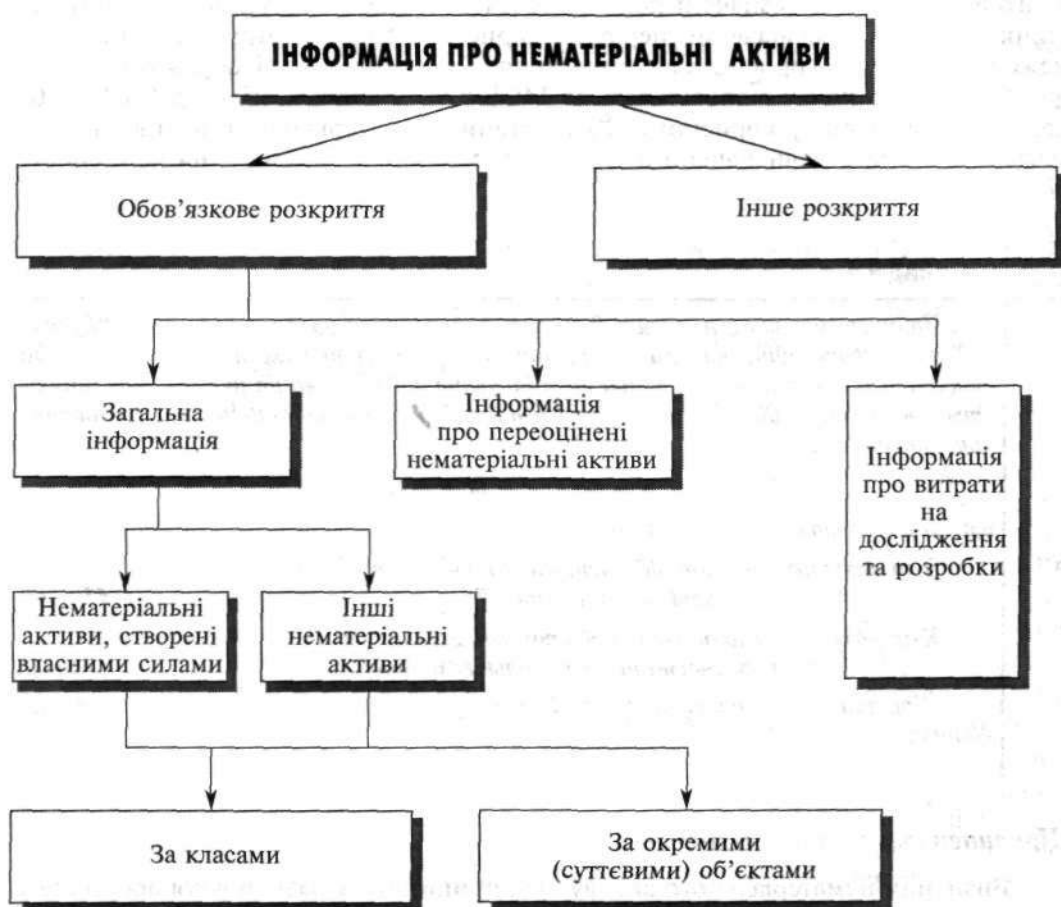


Рис. 9.3. Структура розкриття інформації про нематеріальні активи згідно з МСБО 38

Загальна інформація про нематеріальні активи включає:

- ✓ чи є період корисного використання нематеріальних активів обмеженим чи невизначеним. Якщо період корисного використання є обмеженим, слід наводити строки корисного використання або норми амортизації, що застосовуються підприємством;
- ✓ методи амортизації нематеріальних активів із обмеженим періодом корисного використання;
- ✓ валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом із накопиченою сумою збитків від зменшення корисності) на початок і на кінець звітного періоду;
- ✓ стаття (або статті) Звіту про прибутки та збитки, до якої включено суму нарахованої амортизації нематеріальних активів;

- ✓ узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на кінець звітного періоду. Таке узгодження здійснюється за схемою, наведеною на *рис. 9.4*.



Рис. 9.4. Узгодження балансової вартості нематеріальних активів

Інформація має бути наведена у розрізі класів нематеріальних активів із розмежуванням їх на активи, створені підприємством, та інші нематеріальні активи. Водночас слід наводити таку інформацію:

- 1) для нематеріального активу, що має невизначений період корисного використання, – балансову вартість та причини, що зумовили невизначеність періоду його корисного використання (зокрема, опис чинників, які відіграли значну роль у невизначеності періоду корисного використання активу);
- 2) опис, балансову вартість та залишковий період амортизації нематеріальних активів, які є суттєвими для фінансових звітів;

- 3) первісну справедливую вартість, балансову вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно відображених за справедливою вартістю;
- 4) наявність та балансову вартість нематеріальних активів із обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;
- 5) суму контрактних зобов'язань щодо придбання нематеріальних активів.

МСБО 8 вимагає розкриття інформації про характер і суму змін в обліковій оцінці, яка суттєво впливає на поточний період або, як очікується, суттєво вплине на подальший період. Таке розкриття може виникнути внаслідок змін у:

- ✓ оцінці періоду корисного використання нематеріального активу;
- ✓ методі амортизації;
- ✓ ліквідаційній вартості.

У разі переоцінки нематеріальних активів щодо кожного їх класу слід розкривати:

- ✓ дату дії переоцінки;
- ✓ балансову вартість переоцінених нематеріальних активів;
- ✓ балансову вартість нематеріальних активів у разі, якщо б переоцінені об'єкти були відображені за собівартістю.

Крім того, потрібно наводити:

- а) суму залишку дооцінки нематеріальних активів на початок і кінець звітного періоду, зазначаючи зміни протягом періоду та обмеження щодо розподілу цього залишку між акціонерами;
- б) методи та суттєві припущення, що були застосовані для оцінки справедливої вартості активу.

Обов'язковим є також розкриття загальної суми витрат на дослідження та розробки, включених до складу витрат звітного періоду.

Не вимагається, але заохочується надання такої інформації:

- ✓ опис повністю амортизованих нематеріальних активів, які продовжують використовуватися;
- ✓ стислий опис контрольованих, але невизнаних підприємством нематеріальних активів.

Для ілюстрації розкриття інформації про нематеріальні активи наведено витяг з Приміток до консолідованих фінансових звітів, які складено згідно з МСФЗ.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ ГРУПИ "BAYER"

[18] Нематеріальні активи

Придбані нематеріальні активи, інші, ніж гудвіл, визнано за собівартістю та амортизують прямолінійним методом протягом періоду від 4 до 15 років залежно від строку їхнього корисного використання.

Списання роблять для збитків від зменшення корисності. Активи сторнуються, якщо причини списання у попередніх роках далі не існують. Гудвіл, включаючи той, що є результатом консолідації, капіталізується відповідно до МСБО 22 ("Об'єднання підприємств") і амортизується на прямолінійній основі

протягом максимального терміну корисного використання, який становить 20 років. Вартість гудвілу регулярно переоцінюється і списується у разі необхідності. Відповідно до МСБО 36 (зменшення корисності активів) такі списання гудвілу вимірюються шляхом зіставлення з дисконтованими грошовими потоками, які, як очікується, будуть генеровані активами, до яких приписано цей гудвіл.

Нематеріальні активи, створені власними силами, звичайно не капіталізуються. Певні витрати на розробки пов'язані зі стадією розробки внутрішнього програмного забезпечення, проте капіталізуються в балансі Групи. Такі витрати амортизують протягом періоду їх корисного використання з дати їх застосування для обслуговування.

млн євро

	Придбані концесії, промислові та аналогічні права, активи та ліцензії на них	Придбаний гудвіл	Авансові платежі	Разом
1	2	3	4	5
Валова балансова сума на 31 грудня 2001 р.	5 240	1 399	42	6 681
Курсові різниці	(529)	(163)	(4)	(696)
Зміни в консолідованих підприємствах	2	7	—	9
Придбання	11	219	—	230
Капітальні витрати	363	—	72	435
Вибуття	(249)	(204)	(13)	(466)
Переміщення	39	—	(39)	—
Валова балансова сума на 31 грудня 2002 р.	7 923	3 306	58	11 287
Накопичена амортизація та списання на 31 грудня 2001 р.	1 243	424	—	1 667
Курсові різниці	(149)	(43)	—	(192)
Зміни в консолідованих підприємствах	—	—	—	—
Амортизація та списання в 2002 р. у тому числі списання	1 058 (249)	205 (11)	— (—)	1 263 (260)
Сторнування	—	—	—	—
Вибуття	(186)	(144)	—	(330)
Переміщення	—	—	—	—
Накопичена амортизація та списання на 31 грудня 2002 р.	1 966	442	—	2 408

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Чиста балансова сума на 31 грудня 2002 р.	5 957	2 864	58	8 879
Чиста балансова сума на 31 грудня 2001 р.	3 997	975	42	5 014

Курсові різниці є різницею між балансовими сумами на початок і кінець року, що є результатом переведення показників закордонних компаній за відповідними різними валютними курсами та змін в їхніх активах протягом року за середньорічним курсом. Такі методи переведення звичайно застосовуються також до гудвілу, пов'язаного з придбанням та перерахуванням сум, що відображено у звітах компаній за межами зони євро.

ОРЕНДА

Порядок відображення орендних операцій в обліку і звітності орендаря та орендодавця визначається МСБО 17 “Оренда”. Первісно цей стандарт видано в березні 1982 р. Він мав назву “Облік оренди” та набрав чинності з 1 січня 1984 р.

При зміні формату МСБО 17 в 1994 р. його зміст суттєво не змінився.

Після перегляду в 1997 р. МСБО 17 під назвою “Оренда” набрав чинності з 1 січня 1999 р. Останні зміни до МСБО 17 було внесено у грудні 2003 року, зокрема:

- ✓ уточнено визначення термінів “первісні прямі витрати”, “початок терміну оренди”, “незароблений фінансовий дохід”, “чиста інвестиція”;
- ✓ змінено підхід до обліку первісних прямих витрат орендаря;
- ✓ визначено підхід до класифікації оренди землі та будівель.

Положення МСБО 17 поширюються на всі види оренди, крім:

- 1) орендних угод, пов’язаних із розвідуванням і використанням природних ресурсів (нафти, газу, лісоматеріалів тощо);
- 2) ліцензійних угод щодо таких нематеріальних активів, як кінофільми, відео-записи, п’єси, рукописи, патенти та авторські права.

Крім того, цей стандарт не застосовується для оцінки:

- 1) орендарем інвестиційної нерухомості та біологічних активів, які утримуються на умовах фінансової оренди;
- 2) орендодавцем інвестиційної нерухомості та біологічних активів, переданих в операційну оренду.

10.1. ВИЗНАЧЕННЯ ОРЕНДИ ТА ЇЇ КЛАСИФІКАЦІЯ

Відповідно до МСБО 17, *оренда (Lease)* — це угода, згідно з якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом узгодженого періоду в обмін на платіж або серію платежів.

Ключовим у цьому визначенні є передавання права користування активом. Тому будь-яке передавання активу (на зберігання, комісію тощо), яке не передбачає передавання права користування ним, не є орендою.

Поняття “оренда” включає також контракти, пов’язані з найманням рухомого майна (автомобіля, судна тощо), які надають наймачу право придбати цей актив після виконання узгоджених умов. Такі контракти іноді називають *контрактами наймання з придбанням в розстрочку*.

З метою бухгалтерського обліку оренду поділяють на *фінансову (капітальну)* та *операційну*. Ця класифікація ґрунтується на тому, в який спосіб ризику та

винагороди, пов'язані з правом власності на актив, розподіляються між орендодавцем і орендарем.

При цьому під *ризиками* розуміють можливі збитки від простоїв обладнання або застарілої технології та неотримання очікуваних доходів унаслідок зміни економічних умов (кон'юнктури ринку тощо).

Своєю чергою, *винагороди* можуть бути у вигляді очікуваної прибутковості операцій протягом терміну економічного використання активу, прибутку від зростання його вартості (дооцінки) або надходжень від реалізації активу за ліквідаційною вартістю.

Фінансовою (Financial Lease) є оренда, за якою орендарю передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив.

При цьому саме право власності може передаватися або не передаватися з часом.

В усіх інших випадках, коли такі ризики та винагороди не передаються орендарю, оренда є **операційною (Operating Lease)**.

Отже, операційною є будь-яка інша оренда, крім фінансової.

Класифікація оренди залежить передусім від сутності орендної операції, а не від форми контракту.

Прикладами ситуацій, коли оренда звичайно визнається фінансовою, є такі:

- ✓ право власності на актив по закінченні терміну його оренди передається орендарю. **Терміном оренди (Lease Term)** є невідмовний період орендної угоди та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір та намір щодо подовження терміну оренди активу (з подальшою оплатою або без неї);
- ✓ орендар має право придбати актив за ціною, що, як очікується, буде значно нижчою за справедливу вартість на дату, коли таке право може бути здійснене, та достатньою, аби бути впевненим на початку терміну оренди, що це право буде здійсненим;
- ✓ термін оренди становить більшу частину терміну економічної експлуатації активу (навіть у тому разі, якщо право власності не передається). **Термін економічної експлуатації активу (Economic Life)** — це період, протягом якого очікується економічне використання активу одним чи кількома користувачами, або кількість одиниць продукції (послуг), яку один або кілька користувачів очікують отримати від активу;
- ✓ на початку терміну оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу або майже дорівнює їй. При цьому **початком оренди (Inception of the Lease)** вважають дату, що настає раніше — дату підписання орендної угоди або дату згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень такої угоди;
- ✓ орендовані активи настільки спеціалізовані, що тільки орендар може використовувати їх без значних модифікацій.

Ознаками ситуацій, які також можуть призвести до класифікації оренди як фінансової, є такі:

- 1) орендар може анулювати орендну угоду лише за умови, що він відшкодує збитки орендодавця, пов'язані із цим анулюванням;
- 2) прибутки та збитки внаслідок коливання справедливої вартості активу несе орендар. Це може бути, наприклад, у вигляді зниження орендної плати, яке дорівнює ліквідаційній вартості активу;
- 3) орендар має можливість подовжити оренду на додатковий період за орендну плату, яка значно нижча за ринкову.

Підхід до класифікації оренди згідно з МСБО 17 узагальнено на *рис. 10.1*.

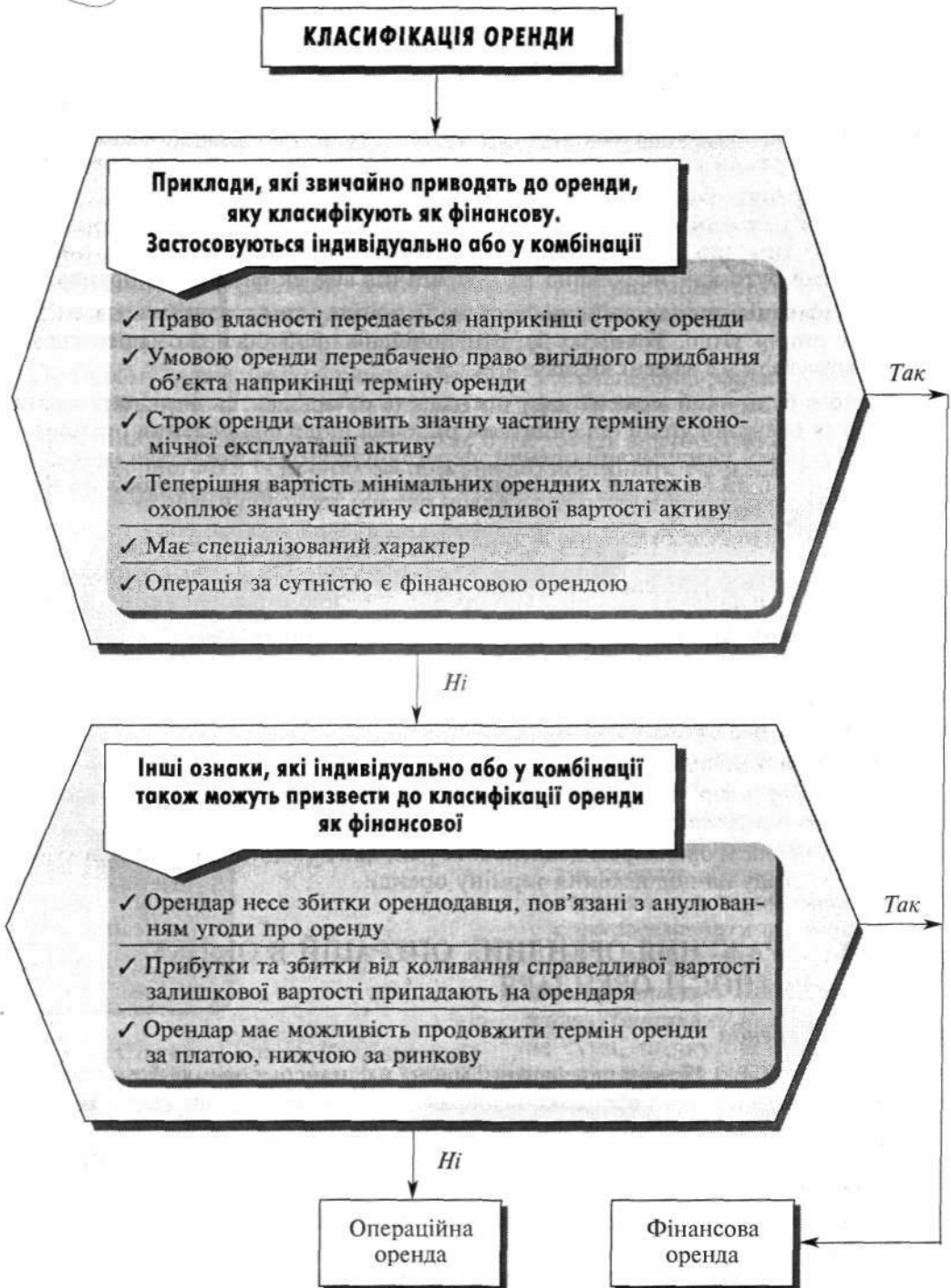


Рис. 10.1. Підхід до класифікації оренди

Наведені критерії можуть бути застосовані до всіх видів основних засобів. Проте слід враховувати, що земля звичайно має невизначений термін економічного використання. Через це, якщо передача права власності орендарю в кінці терміну оренди не очікується, це означає, що орендар реально не несе всіх ризиків та не отримує винагород, пов'язаних із володінням землею.

Отже, таку оренду слід розглядати як операційну, а внесок, сплачений за таке володіння, — як сплачену авансом орендну плату, що амортизується протягом терміну оренди відповідно до характеру забезпечення вигід для орендаря.

Якщо оренда охоплює землю та будівлі, мінімальні орендні платежі слід розподілити між ними пропорційно справедливій вартості об'єктів оренди. Це обумовлено тим, що земля звичайно є об'єктом операційної оренди, а оренда будівлі може бути класифікована як операційна або як фінансова оренда.

Класифікація оренди здійснюється на її початку та ґрунтується на спільній для обох сторін угоді. У зв'язку із цим доцільно, щоб орендар і орендодавець використовували узгоджені визначення.

Якщо в будь-який момент часу орендар та орендодавець вирішили змінити положення орендної угоди (за винятком рішення щодо відновлення оренди), що приведе до іншої класифікації оренди, переглянута угода вважається новою протягом терміну її дії (за умови, що змінені положення набрали чинності на початку терміну оренди).

Проте зміна оцінок (терміну економічної експлуатації, ліквідаційної вартості майна тощо) або обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не є підставою для перегляду класифікації оренди з метою її відображення в обліку.

Розрізняють також відмовну та невідмовну орендні угоди.

Невідмовна орендна угода (*Non-Cancellable Lease*) — це орендна угода, яка може бути анульована лише:

- а) після непередбаченої майбутньої події;
- б) з дозволу орендодавця;
- в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий або аналогічний актив із тим самим орендодавцем;
- г) після сплати орендарем додаткової суми, яка з самого початку свідчить про його згоду на подовження терміну оренди.

10.2. ВІДОБРАЖЕННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ОРЕНДАРЯ

Фінансова оренда

Згідно з МСБО 17, при передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються в балансі орендаря. Це зумовлено тим, що хоча юридично майно залишається власністю орендодавця, фактично всі ризики та вигоди від його використання передано орендареві на період, що становить значну частину терміну економічної експлуатації об'єкта оренди.

Невідображення об'єкта фінансової оренди на балансі орендаря призвело б до заниження його реальних економічних ресурсів і зобов'язань, що фактично означає викривлення показників фінансового становища підприємства.

Активи, зобов'язання, доходи та витрати, що виникають в результаті оренди, первісно визнаються в обліку орендаря на початку терміну оренди.

Початком терміну оренди (Commencement of the Lease Term) — є дата, починаючи з якої орендар отримує можливість здійснювати своє право користування орендованим активом.

На початку терміну оренди орендар відображує в обліку отримані активи і пов'язані з ними зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна (за вирахуванням субсидій та податків, що підлягають відшкодуванню орендодавцю) або в сумі теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, якщо вона менша, ніж справедлива вартість майна.

Мінімальні орендні платежі (Minimum Lease Payments) — це платежі, що здійснюються орендарем або можуть вимагатися від нього протягом терміну оренди (за винятком непередбаченої орендної плати та супутніх витрат, що підлягають відшкодуванню орендодавцю), плюс будь-яка сума, що гарантована орендодавцю орендарем або стороною, пов'язаною з ним, чи незалежною третьою стороною, яка спроможна фінансово забезпечити цю гарантію.

При цьому гарантованою сумою звичайно є ліквідаційна вартість, тобто розрахована справедлива вартість майна в кінці терміну його оренди.

Величина ліквідаційної вартості може бути досить значною, якщо термін корисного використання основних засобів значно перевищує термін їхньої оренди.

Якщо за умовами договору оренди право власності не переходить автоматично до орендаря або не передбачена можливість придбання останнім об'єкта оренди на вигідних умовах, орендар повертає майно орендодавцю після закінчення терміну оренди. У цьому разі ліквідаційна вартість може бути гарантована або негарантована орендодавцю (рис. 10.2):



Рис. 10.2. Структура ліквідаційної вартості об'єкта оренди

✓ з боку орендаря — частина ліквідаційної вартості, що гарантує орендар або сторона, пов'язана з ним. При цьому сума гарантії є максимальною сумою, що підлягає сплаті;

✓ з боку орендодавця — частина ліквідаційної вартості, що гарантує орендар або незалежна третя сторона, яка спроможна фінансово забезпечити цю гарантію.

З цього визначення випливає, що **гарантована ліквідаційна вартість (Guaranteed Residual Value)** — це сума, за яку орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця, або виручка від продажу ак-

тиву, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом).

Отже, з допомогою гарантованої ліквідаційної вартості орендодавець передає орендареві або третій стороні ризик або збитки, пов'язані з тим, що ліквідаційна вартість майна в кінці терміну оренди буде нижча за розраховану величину.

Негарантована ліквідаційна вартість (Unguaranteed Residual Value) — це частина ліквідаційної вартості переданого в оренду активу (визначена на початку терміну оренди), реалізація якої орендодавцем не забезпечується або гарантована лише стороною, що пов'язана з орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість не впливає на розрахунок мінімальних орендних платежів і відповідно збільшує ризик орендодавця.

У разі якщо договір оренди містить умову придбання майна орендарем у кінці терміну оренди за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливу вартість майна на цей момент, мінімальні лізингові платежі міститимуть мінімальні суми орендних внесків протягом терміну оренди плюс плату за право вигідного придбання об'єкта оренди.

До складу мінімальних орендних платежів не входять непередбачена орендна плата і супутні витрати, пов'язані з об'єктом оренди (технічне обслуговування, страхування, податок на майно тощо), які сплачуються орендодавцем і підлягають поверненню йому орендарем. При цьому *непередбаченою орендною платою (Contingent Rent)* є частина орендних платежів, що не є фіксованою сумою і ґрунтується на іншому, ніж час, чиннику: відсотках продажу, індексах цін, ставках відсотка за позиками тощо.

Для визначення суми мінімальних орендних платежів може бути застосований алгоритм, наведений на *рис. 10.3*.

При обчисленні теперішньої (дисконтованої) вартості мінімальних орендних платежів слід застосовувати припустиму ставку орендного відсотка.

Припустима ставка орендного відсотка (Interest Rate Implicit in the Lease) — це ставка дисконту, при застосуванні якої на початку терміну оренди сукупна теперішня вартість мінімальних орендних платежів (з погляду орендодавця) і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості переданого в оренду активу (за вирахуванням будь-яких субсидій та податкових пільг, які отримує орендодавець) та прямих первісних витрат орендодавця.

У разі якщо ставку орендного відсотка визначити неможливо, орендар повинен застосовувати для дисконтування відсоткову ставку додаткових позик.

Відсоткова ставка додаткових позик орендаря (Lessee's Incremental Borrowing Rate of Interest) — це ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо її неможливо визначити) ставка, яку на початку терміну оренди сплачував би орендар у разі запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний термін та за подібною гарантією.

Різниця між теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів та сумою зобов'язання з фінансової оренди на її початку становить фінансові витрати орендаря.

Фінансові витрати розподіляються між звітними періодами впродовж терміну оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язання в кожному періоді.

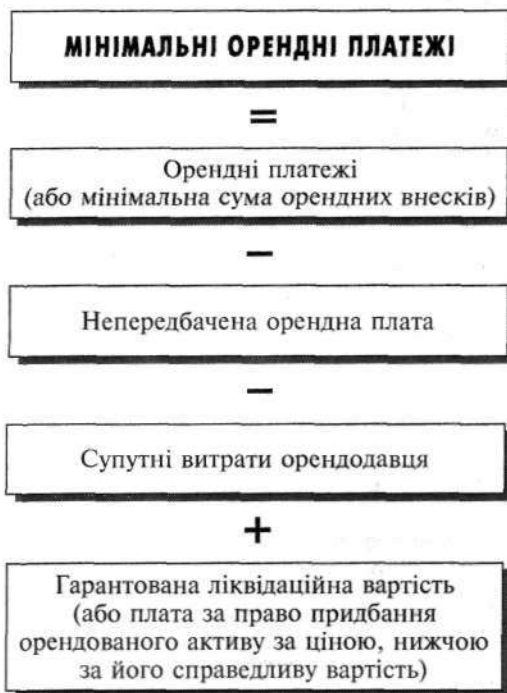


Рис. 10.3. Алгоритм визначення суми мінімальних орендних платежів

Для спрощення обчислень МСБО 17 допускає застосування певних форм наближення при розподілі фінансових витрат між звітними періодами.

Отже, фінансові витрати відображають суму відсотків, яку сплачує орендар протягом терміну оренди за користування майном.

Водночас у кожному звітному періоді орендар нараховує амортизацію орендованого активу відповідно до положень МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи” з дотриманням тієї самої облікової політики, що застосовується при нарахуванні амортизації аналогічних власних активів.

У разі якщо орендар набуває право власності наприкінці терміну оренди, він нараховує амортизацію орендованого активу, виходячи з періоду його корисного використання.

Якщо ж перехід права власності до орендаря непередбачений, орендований актив повністю амортизується протягом менш тривалого з двох періодів: терміну оренди або терміну корисної експлуатації активу.

Терміном корисної експлуатації активу (*Useful Life*) є розрахунковий період (що залишився з початку терміну оренди), не обмежений терміном оренди, протягом якого підприємство очікує надходження економічних вигід від активу.

Прямі витрати, які були здійснені для укладання орендної угоди (в процесі проведення переговорів, для надання гарантії тощо), включаються до вартості орендованого активу (рис. 10.4).



Рис. 10.4. Методика обліку фінансової оренди в орендаря згідно з МСБО 17 “Оренда”

Для ілюстрації цієї методики розглянемо такий приклад.



ПРИКЛАД 10.1

31 грудня 2001 р. компанія "Форсаж" отримала в оренду устаткування від компанії "Сатурн" на таких умовах:

- ✓ термін оренди — 5 років;
- ✓ орендні платежі в сумі 51 537 грн сплачуються щороку на початку року, починаючи з 1 січня 2002 р.;
- ✓ орендар сплачує всі супутні витрати, пов'язані з орендою устаткування, крім податку на майно (2000 грн на рік), який включено до суми орендних платежів;
- ✓ договір оренди не передбачає права орендаря на придбання устаткування в кінці терміну оренди.

Справедлива вартість устаткування на дату укладання договору — 200 000 грн, термін корисної експлуатації — 6 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю, амортизація прямолінійна.

Ставка орендного відсотка, яку використав орендодавець для визначення суми орендної плати, становить 12 відсотків і відома орендареві. Ставка додаткових позик орендаря дорівнює 12,5 відсотка.

Наведена інформація дає можливість класифікувати оренду як фінансову, оскільки, по-перше, термін оренди охоплює більшу частину періоду корисної експлуатації устаткування, а, по-друге, теперішня вартість ($49\,537 \cdot 5 = 247\,685$ грн) перевищує справедливую вартість устаткування (200 000 грн).

Оскільки ставка орендного відсотка відома орендареві і менша, ніж ставка його позик, для визначення облікової вартості орендованого майна та розрахунку платежів орендар застосовує ставку дисконту 12 відсотків.

Вартість устаткування, яка має бути відображена в обліку орендаря, дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів. Для розрахунку останньої застосовують спеціальну таблицю, яка наведена в дод. 1.5.

На перетині 12 відсотків і 5 років бачимо коефіцієнт 4,03735, який дає можливість розрахувати теперішню вартість мінімальних орендних платежів:

$$(51\,537 - 2000) \cdot 4,03735 = 49\,537 \cdot 4,03735 = 200\,000 \text{ грн.}$$

Отримане в оренду устаткування відображають в обліку орендаря таким записом, грн:

Д-т рахунка "Орендовані основні засоби" 200 000
 К-т рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди" 200 000.

Погашення зобов'язання з оренди та нарахування відсотків орендар здійснює згідно з розрахунком, наведеним у табл. 10.1.

Таблиця 10.1. Розрахунок орендних платежів за період оренди устаткування

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок на майно	Відсоток (12), нарахований на залишок зобов'язання	Зменшення зобов'язання з оренди	Залишок зобов'язання з оренди
1	2	3	4	5	6
01.01.2002	—	—	—	—	200 000
01.01.2002	51 537	2 000	0	49 537	150 463
01.01.2003	51 537	2 000	18 056	31 481	118 982

Продовження табл. 10.1

1	2	3	4	5	6
01.01.2004	51 537	2 000	14 278	35 259	83 723
01.01.2005	51 537	2 000	10 047	39 490	44 233
01.01.2006	51 537	2 000	5 304	44 233	0
Разом	257 685	10 000	47 685	200 000	—

Як впливає з табл. 10.1, кожний орендний платіж включає три елементи:

- 1) зменшення зобов'язання з оренди;
- 2) фінансові витрати (витрати на сплату відсотків);
- 3) супутні витрати (податок на майно).

Проте оскільки платежі здійснюються на початку року, фінансові витрати у складі першого платежу дорівнюють нулю. У зв'язку із цим перший орендний платіж 1 січня 2002 р. має бути відображений записом, грн:

Д-т рахунка "Витрати з податку на майно"	2 000
Д-т рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди"	49 537
К-т рахунка "Грошові кошти"	51 537.

Оскільки фінансовий рік компанії "Форсаж" закінчується 31 грудня, вона має відобразити в обліку нарахований за 2002 р. відсоток з оренди таким записом, грн:

Д-т рахунка "Фінансові витрати"	18 056
К-т рахунка "Відсотки, що підлягають сплаті"	18 056.

Орендар використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Це означає, що протягом 5 років щороку слід списувати на витрати 40 000 грн (200 000 · 5). Таку операцію відображують записом, грн:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію орендованого устаткування"	40 000
К-т рахунка "Накопичена амортизація орендованого устаткування"	40 000.

При складанні фінансової звітності орендовані активи та зобов'язання з фінансової оренди відображують у балансі окремими статтями. При цьому частину заборгованості, яка має бути погашена протягом одного року, буде наведено в складі поточних зобов'язань, а решта заборгованості включається до розділу "Довгострокові зобов'язання".

У нашому прикладі в балансі компанії "Форсаж" на 31 грудня 2002 р. фінансову оренду буде відображено в порядку, наведеному в табл. 10.2.

Таблиця 10.2. Фрагмент балансу компанії "Форсаж" на 31 грудня 2002 р.

Активи	Сума, грн	Власний капітал і зобов'язання	Сума, грн
Непоточні активи		Довгострокові зобов'язання	
Орендовані основні засоби	200 000	Зобов'язання з фінансової оренди	118 982
Накопичена амортизація	40 000	Поточні зобов'язання	
Залишкова вартість	160 000	Поточна заборгованість з фінансової оренди	31 481
		Відсотки, що підлягають сплаті	18 056

Для відображення орендних платежів 1 січня 2003 р. слід зробити такий запис, грн:

Д-т рахунка "Витрати з податку на майно"	2 000
Д-т рахунка "Відсотки, що підлягають сплаті"	18 056
Д-т рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди"	31 481
К-т рахунка "Грошові кошти"	51 537.

Аналогічні бухгалтерські записи у відповідних сумах будуть зроблені в інші роки оренди.

Після завершення терміну оренди і повернення устаткування орендодавцю в обліку орендаря буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація орендованих основних засобів"	200 000
К-т рахунка "Орендовані основні засоби"	200 000.

Якщо за умовами договору орендар придбає устаткування після закінчення строку оренди за ціною 6 000 грн, слід зробити такий запис, грн:

Д-т рахунка "Основні засоби"	206 000
Д-т рахунка "Накопичена амортизація орендованих основних засобів"	200 000
К-т рахунка "Орендовані основні засоби"	200 000
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	200 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	6 000.

У розглянутому прикладі передбачалося, що орендні платежі здійснюються на початку року. Якщо ж їх сплачують наприкінці року, для розрахунку застосовують таблицю теперішньої вартості звичайного анuitету (дод. 1.4). Приклад розрахунку орендних платежів протягом періоду оренди наведено в табл. 10.3. Цей розрахунок ґрунтується на припущенні, що справедлива вартість орендованого устаткування дорівнює 200 000 грн.

Таблиця 10.3. Розрахунок орендних платежів на основі звичайного анuitету

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок на майно	Відсоток (12), нарахований на залишок зобов'язання	Зменшення зобов'язання з оренди	Залишок зобов'язання з оренди
01.01.2002	—	—	—	—	200 000
31.12.2002	57 482*	2 000	24 000	31 482	168 518
31.12.2003	57 482	2 000	20 222	35 260	133 258
31.12.2004	57 482	2 000	15 991	39 491	93 767
31.12.2005	57 482	2 000	11 252	44 230	49 537
31.12.2006	57 482	2 000	5 945	49 537	0
Разом	287 410	10 000	77 410	200 000	—

* $200\,000 : 3,60478 = 57\,482$.

У цьому разі відсоток, нарахований за певний період, сплачують одночасно з погашенням зобов'язання за цей період. Тому для відображення орендного платежу 31 грудня 2002 р. буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Витрати з податку на майно"	2 000
Д-т рахунка "Фінансові витрати"	24 000

<i>Д-т</i> рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди"	31 482
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	57 482.

У результаті в балансі компанії "Форсаж" на 31 грудня 2002 р. при цьому варіанті будуть відображені поточні зобов'язання з фінансової оренди в сумі 35 260 грн і довгострокові зобов'язання з фінансової оренди в сумі 133 858 грн. Отже, зобов'язань за відсотками на дату балансу немає.

Операційна оренда

При передаванні майна в операційну оренду його вартість та зобов'язання з оренди не відображують у балансі орендаря. Зобов'язання орендаря виникає і відображується в його обліку лише в разі виникнення заборгованості на дату балансу в результаті нарахування витрат на оренду.

Орендні платежі (за винятком страхування, технічного обслуговування та інших супутніх витрат) відображують у складі витрат орендаря на прямолінійній основі, крім випадків, коли інша основа є більш відповідною для відображення у часі вигід орендаря.



ПРИКЛАД 10.2

Припустімо, що в розглянутому раніше прикладі 10.1 компанія "Форсаж" орендує устаткування в компанії "Сатурн" на умовах операційної оренди. У цьому разі при сплаті орендної плати 31 грудня 2002 р. в обліку компанії "Форсаж" буде зроблено запис, грн:

<i>Д-т</i> рахунка "Виробничі накладні витрати" (інші рахунки операційних витрат)	51 537
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	51 537.

У разі несплати орендної плати в зазначений термін виникає зобов'язання орендаря:

<i>Д-т</i> рахунка "Виробничі накладні витрати" (або рахунки операційних витрат)	51 537
<i>К-т</i> рахунка "Зобов'язання з операційної оренди"	51 537.

Для порівняння витрат орендаря в умовах фінансової та операційної оренди складемо таблицю (табл. 10.4).

Таблиця 10.4. Порівняння витрат компанії "Форсаж" у різних умовах оренди устаткування

грн

Рік	Фінансова оренда				Операційна оренда	Різниця
	Амортизація	Податок на майно	Відсоток	Разом		
2002	40 000	2 000	18 056	60 056	51 537	8 512
2003	40 000	2 000	14 278	56 278	51 537	4 741
2004	40 000	2 000	10 047	52 047	51 537	510
2005	40 000	2 000	5 304	47 307	51 537	-4 230
2006	40 000	2 000	—	42 000	51 537	-9 537
Разом	200 000	10 000	47 685	257 685	257 685	0

Отже, хоча загальна сума витрат орендаря за різних форм оренди однакова, спостерігається різниця в сумі витрат за роками. Ця різниця може бути ще відчутнішою в разі застосування методів прискореної амортизації устаткування.

Узагальнюючи відмінності обліку фінансової та операційної оренди, можна констатувати, що в умовах фінансової оренди:

- ✓ збільшується сума зобов'язань у балансі орендаря;
- ✓ зростає сума довгострокових активів у балансі орендаря;
- ✓ прибуток у перші роки оренди менший порівняно з операційною орендою.

У процесі переговорів щодо відновлення операційної оренди або нової орендної угоди орендодавець може заохочувати орендаря. Заохочення може бути, наприклад, у формі відшкодування або оплати авансом певних витрат орендаря (на переміщення та ремонт активу; пов'язаних із попередньою орендною угодою тощо), а також у формі зниження орендної плати або звільнення орендаря від її сплати на певний період.

Такі заохочення слід розглядати та відображувати як складову чистої компенсації, погодженої для використання орендованого активу, незалежно від виду, форми заохочення та часу платежів. У зв'язку з цим орендареві слід відображувати вигоди, отримані у вигляді заохочень з боку орендодавця, як зниження витрат на оренду протягом її терміну на прямолінійній основі (крім випадків, коли інша систематична основа буде більш відповідною для відображення форми споживання економічних вигід від оренди).

В обліку орендодавця заохочення буде відображено як зменшення доходу на аналогічній основі.



ПРИКЛАД 10.3

Підприємство погодилося укласти нову орендну угоду з новим орендодавцем. Орендодавець згоден оплатити витрати орендаря на доставку активу як заохочення до укладання орендної угоди.

Витрати орендаря на транспортування активу становлять 2 000 грн; термін оренди — 10 років; річний орендний платіж — 3 000 грн.

У цьому разі орендар відображує витрати на транспортування активу (2 000 грн) у Звіті про прибутки та збитки в першому році оренди.

Орендні платежі в сумі 28 000 грн (30 000 — 2 000) будуть рівномірно розподілені орендарем і орендодавцем протягом терміну оренди, тобто 2 800 грн на рік.

Ще один приклад.



ПРИКЛАД 10.4

Орендодавець погоджується звільнити орендаря від орендної плати протягом двох перших років оренди в разі укладання орендної угоди.

Термін оренди дорівнює 8 років; річний орендний платіж — 5 000 грн (з третього до восьмого року оренди).

У цьому разі загальна сума орендної плати становить 30 000 грн.

Орендар і орендодавець рівномірно розподіляють цю суму протягом загального терміну оренди, тобто витрати орендаря та дохід орендодавця становитимуть 3 750 грн на рік.

Розкриття інформації про оренду в примітках до фінансових звітів орендаря

На кожен дату балансу орендар повинен розкривати таку інформацію щодо фінансової оренди:

- ✓ залишкову вартість кожного класу орендованих активів;
- ✓ узгодження загальної суми мінімальних орендних платежів із їхньою дисконтованою вартістю окремо для періодів:
 - до одного року;
 - від одного до п'яти років;
 - більше ніж п'ять років;
- ✓ непередбачені орендні платежі, включені до складу доходу звітного періоду;
- ✓ загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, які очікується отримати за угодами невідмовної суборенди;
- ✓ інформацію про значні орендні угоди, в тому числі:
 - основу визначення непередбачених орендних платежів;
 - наявність та умови права вибору між відновленням орендної угоди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;
 - передбачені обмеження щодо подальшої оренди, дивідендів тощо.

Крім того, орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

- ✓ загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою окремо для тих самих періодів, що й для фінансової оренди;
- ✓ загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, які очікується отримати за угодами невідмовної суборенди;
- ✓ орендні платежі та платежі з суборенди, визнані у Звіті про прибутки та збитки за звітний період, із виділенням сум мінімальних орендних платежів;
- ✓ загальний опис значних орендних угод згідно з переліком, передбаченим для фінансової оренди.

Далі наведено приклади розкриття такої інформації орендарем.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік**Орендовані активи**

Активи, придбані за умов довгострокової фінансової оренди, капіталізують та амортизують відповідно до політики Групи щодо основних засобів. Пов'язані з цим зобов'язання включено до складу фінансових зобов'язань. Орендні платежі, що підлягають сплаті за операційною орендою, відображаються у складі витрат у звіті про прибуток по мірі їх виникнення.

33. Орендні зобов'язання

Такі витрати виникають з цих зобов'язань:

У млн швейцарських франків	2002	2001
	Мінімальні орендні платежі Майбутня вартість	
В межах одного року	450	390
В другому році	382	348
З третього до п'ятого року включно	753	746
Після п'ятого року	1 395	1 278
	2 980	2 762

Фінансова оренда

У млн швейцарських франків	2002				2001			
	Мінімальні орендні платежі							
	Теперішня вартість		Майбутня вартість		Теперішня вартість		Майбутня вартість	
В межах одного року	52		64		63		78	
В другому році	43		52		59		75	
З третього до п'ятого року включно	63		86		82		113	
Після п'ятого року	138		191		111		149	
	296		393		315		415	

Різниця між майбутньою вартістю та їх теперішньою вартістю є дисконтом за орендними зобов'язаннями.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ"

5. Орендовані основні засоби

В 2001 році Групою укладено три договори фінансової оренди (лізингу) з ТОВ "Поліком" та один з ВАТ "РТК-Лізинг". Договори лізингу передбачають придбання автотранспорту та іншого обладнання, більша частина якого була отримана протягом 2001 року. Строки оренди становлять 40 місяців. Знос основних засобів, отриманих за договорами фінансового лізингу, нараховується методом рівномірного (лінійного) списання, виходячи зі строку корисного використання з моменту введення основних засобів в експлуатацію.

10.3. ВІДОБРАЖЕННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ОРЕНДОДАВЦЯ

Фінансова оренда

З погляду орендодавця, фінансову оренду поділяють на два види:

- ✓ пряма фінансова оренда;
- ✓ оренда типу продажу.

Пряма фінансова оренда

Сутність прямої фінансової оренди полягає в тому, що орендодавець (звичайно спеціалізована лізингова компанія чи банк) за дорученням підприємства-клієнта купує за власний рахунок (або за рахунок кредиту) устаткування (чи інше майно) у певного постачальника, а потім здає його в оренду підприємству-користувачеві.

Відносини лізингової компанії з постачальником устаткування оформляють договором купівлі-продажу, а з підприємством-користувачем — договором оренди (рис. 10.5).

Передані в оренду активи відображують у балансі орендодавця як дебіторську заборгованість у сумі чистих інвестицій в оренду.

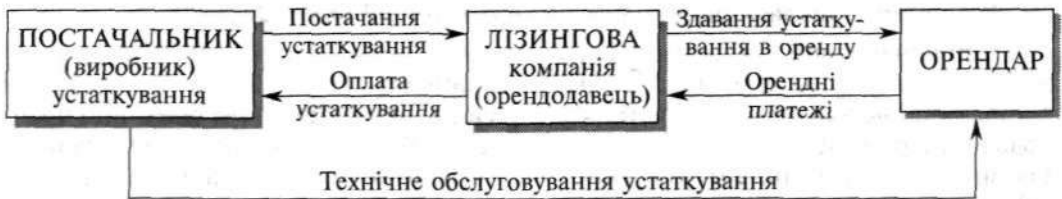


Рис. 10.5. Схема прямої фінансової оренди

Чиста інвестиція в оренду (Net Investment in the Lease) — валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою орендного відсотка.

Однак слід урахувати, що вартість майна, переданого в оренду, становить лише частину орендних платежів, оскільки крім погашення основної суми боргу (чистих інвестицій) орендар сплачує також відсоток за користування цим активом, який є фінансовим доходом орендодавця. Тому загальна дебіторська заборгованість орендаря дорівнює валовим інвестиціям орендодавця.

Валова інвестиція в оренду (Gross Investment in the Lease) — це сума мінімальних орендних платежів (з погляду орендодавця), передбачених орендною угодою, плюс негарантована ліквідаційна вартість, що нараховується орендодавцю.

Структуру валової інвестиції в оренду схематично можна подати так, як зображено на рис. 10.6.

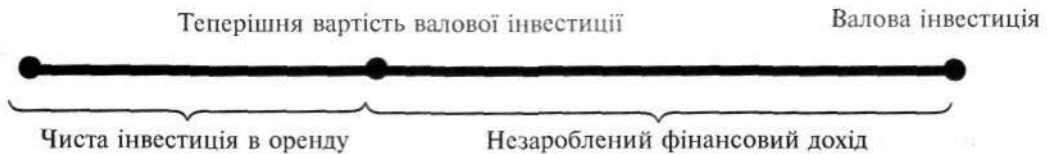


Рис. 10.6. Структура валової інвестиції в оренду



ПРИКЛАД 10.5

У прикладі 10.1 компанія "Сатурн" передала устаткування у фінансову оренду компанії "Форсаж" терміном на 5 років. Це устаткування має справедливую вартість 200 000 грн, а його ліквідаційна вартість дорівнює 0.

Якщо ця компанія використовує норму прибутковості на чисті інвестиції в оренду в розмірі 12 відсотків, річний орендний платіж дорівнює

$$200\,000 : 4,03735 = 49\,537 \text{ грн,}$$

де 4,03735 взято з дод. 1.5.

Звідси сума валових інвестицій в оренду становить:

$$49\,537 \text{ грн} \cdot 5 = 247\,685 \text{ грн.}$$

За наявності гарантованої ліквідаційної вартості орендодавець звичайно застосує меншу ставку дисконту, яка відображує менший ступінь ризику щодо ліквідаційної вартості устаткування. У цьому разі сума орендних платежів також буде меншою.

Відповідно в разі негарантованої ліквідаційної вартості буде застосована більша ставка дисконту і зросте сума орендних платежів.

З наведеної раніше схеми видно, що **незароблений фінансовий дохід (Unearned Finance Income)** є різницею між валовою інвестицією в оренду та її теперішньою вартістю.

У нашому прикладі він дорівнює 47 685 грн (247 685 – 200 000).

Цей фінансовий дохід розподіляється між звітними періодами протягом терміну оренди на систематичній та раціональній основі з використанням сталої періодичної норми прибутковості на залишок несплаченої чистої інвестиції орендодавця. У результаті орендні платежі, що належать до певного облікового періоду (за винятком супутніх витрат), вираховують із валових інвестицій в оренду для зменшення і основної суми боргу (чистої інвестиції в оренду) і незаробленого фінансового доходу (табл. 10.5).

Таблиця 10.5. Розрахунок орендних платежів, що підлягають отриманню компанією “Сатурн”

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок на майно	Відсоток (12), нарахований на залишок заборгованості	Зменшення заборгованості орендаря	Залишок заборгованості орендаря
01.01.2002	—	—	—	—	200 000
02.01.2002	51 537	2 000	0	49 537	150 463
01.01.2003	51 537	2 000	18 056	31 481	118 982
01.01.2004	51 537	2 000	14 278	35 259	83 723
01.01.2005	51 537	2 000	10 047	39 490	44 233
01.01.2006	51 537	2 000	5 304	44 233	0
Разом	257 685	10 000	47 685	200 000	—

При розподілі фінансового доходу на систематичній основі орендодавець повинен враховувати певну невизначеність, пов'язану з можливістю отримання орендної плати, величиною негарантованої та ліквідаційної вартості або рівнем ставок відсотка. У зв'язку з цим більш тривалий термін оренди обумовлює і більший ризик, що, своєю чергою, може потребувати перегляду первісної схеми розподілу доходу.

Негарантована ліквідаційна вартість, що була використана для розрахунку валових інвестицій в оренду, має регулярно переглядатися.

У разі постійного зниження негарантованої ліквідаційної вартості відповідно переглядають розподіл доходу протягом всього терміну оренди, а будь-яке зменшення вже нарахованих сум списують за рахунок доходу. Орендодавець може мати первісні прямі витрати до укладання договору оренди.

Первісні прямі витрати (Initial Direct Costs) — це додаткові витрати, які прямо стосуються підготовки та укладання орендної угоди, крім витрат орендодавця, пов'язаних із орендою типу продажу. Прикладом таких витрат є комісійні, гонорар за юридичні послуги тощо. Оскільки такі витрати понесено з метою отримання фінансового доходу в майбутньому, їх слід капіталізувати, тобто включити до складу дебіторської заборгованості орендаря.



ПРИКЛАД 10.6

Для ілюстрації відображення прямої фінансової оренди в обліку орендодавця використаємо дані табл. 10.5.

При передаванні устаткування у фінансову оренду в обліку компанії “Сатурн” слід зробити такий запис:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою"	247 685
К-т рахунка "Основні засоби"	200 000
К-т рахунка "Дохід майбутніх періодів"	47 685.
Отриманий 1 січня 2002 р. компанією "Сатурн" перший платіж від орендаря відображують записом:	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	51 537
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою"	49 537
К-т рахунка "Витрати з податку на майно"	2 000.
31 грудня 2002 р. відсотки за перший рік оренди включаються до складу доходу звітного періоду:	
Д-т рахунка "Дохід майбутніх періодів"	18 056
К-т рахунка "Дохід від оренди"	18 056.
У наступні роки оренди в обліку компанії "Сатурн" будуть зроблені аналогічні записи для відображення надходження платежів та отриманого доходу на відповідні суми.	
У разі якщо устаткування буде придбано орендарем у кінці терміну оренди за 6 000 дол., в обліку орендодавця буде зроблено запис, дол.:	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	6 000
К-т рахунка "Дохід від продажу устаткування"	6 000.
Хоча заборгованість орендаря відображена на рахунку "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою" в сумі валових інвестицій, при складанні балансу її показують у сумі чистих інвестицій у складі відповідно поточних і довгострокових активів.	
У балансі компанії "Сатурн" фінансову оренду станом на 31 грудня 2002 р. буде відображено так (табл. 10.6).	

Таблиця 10.6. Фрагмент балансу компанії "Сатурн" на 31 грудня 2002 р.

грн

ПОТОЧНІ АКТИВИ	
Дебіторська заборгованість з фінансової оренди	49 537
Мінус фінансовий дохід	18 056
Чиста дебіторська заборгованість	31 481
ДОВГОСТРОКОВІ АКТИВИ	
Дебіторська заборгованість з фінансової оренди	148 611
Мінус фінансовий дохід	29 629
Чиста дебіторська заборгованість	118 982

Різновидом прямої фінансової оренди є оренда із залученням позикових коштів.

Оренда із залученням позикових коштів (Leverage Lease) — це фінансова оренда за участю трьох сторін: орендаря, орендодавця та його кредитора.

За умов такої оренди орендодавець більшу частину вартості (68–80 відсотків) придбаного устаткування сплачує за рахунок позики, яку надає йому банк або страхова компанія.

Орендодавець використовує придбане устаткування як забезпечення позики і передає його орендареві на умовах невідмовної фінансової оренди. Погашення позики здійснюється орендодавцем протягом періоду оренди за рахунок отриманих орендних платежів.

Схематично відносини сторін, пов'язані з видом оренди, що розглядається, наведено на *рис. 10.7*.

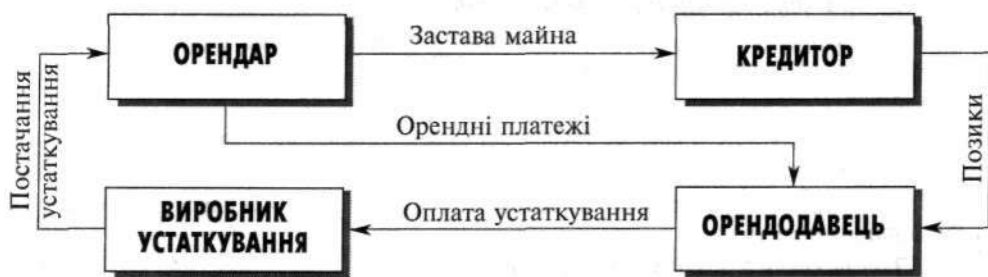


Рис. 10.7. Взаємозв'язки сторін в умовах фінансової оренди із залученням позикових коштів

Орендодавець відображує інвестиції в таку оренду за відрахуванням суми боргу та відповідних фінансових витрат, що мають бути сплачені кредиту, та визнає фінансовий дохід від оренди на основі чистих інвестицій.

Актив, який є об'єктом фінансової оренди та утримується для продажу (або включено до складу ліквідаційної групи, яка утримується для продажу) у відповідності з МСФЗ 5, слід обліковувати згідно з цим стандартом.

Оренда типу продажу

Цей вид оренди передбачає продаж устаткування (або іншого майна) підприємством-виробником або дилером шляхом передавання його в довгострокову оренду, що фактично означає продаж в кредит із розстрочкою платежу (*рис. 10.8*).



Рис. 10.8. Схема оренди типу продажу

Головна відмінність оренди типу продажу від прямої фінансової оренди полягає в наявності валового прибутку (збитку) виробника (або дилера) активу, який є орендодавцем. Через це в умовах оренди типу продажу дохід орендодавця складається з двох елементів:

- ✓ прибутку від продажу майна;
- ✓ фінансового доходу у вигляді відсотків протягом терміну оренди.

Структуру валової інвестиції в умовах оренди типу продажу схематично можна подати так, як зображено на *рис. 10.9*.



Рис. 10.9. Структура валової інвестиції в умовах оренди типу продажу

Отже, валовий прибуток дорівнює різниці між доходом від продажу активу та його собівартістю. Цей прибуток відображують в обліку, виходячи з політики компанії щодо обліку продажу.

Дохід від продажу, відображений в обліку орендодавця на початку терміну оренди, дорівнює справедливій вартості активу або (якщо дохід менший) теперішній (дисконтованій) вартості мінімальних орендних платежів.

Собівартість активу, реалізованого на умовах фінансової оренди, оцінюють, виходячи з його виробничої собівартості або балансової вартості на початку терміну оренди мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості.

Іноді орендодавець (виробник або дилер) штучно встановлює низьку ставку відсотка для того, щоб залучити клієнтів. Це може призвести до відображення надмірної частини загального доходу в момент продажу. Для уникнення цього в МСБО 17 передбачено, що в разі зниження ставок відсотка прибуток від реалізації обмежується сумою, яка можлива при застосуванні ринкової ставки відсотка.

Первісні прямі витрати в цьому випадку визнають витратами по мірі визнання прибутку від продажу.



ПРИКЛАД 10.7

Для ілюстрації порядку обліку оренди типу продажу припустимо, що компанія "Сатурн" є виробником устаткування, собівартість якого дорівнює 170 000 грн.

У цьому разі реалізацію устаткування компанії "Форсаж" на умовах фінансової оренди буде відображено в обліку компанії "Сатурн" так:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою"	247 685
К-т рахунка "Дохід від продажу"	200 000
К-т рахунка "Дохід майбутніх періодів"	47 685.

І одночасно:

Д-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції"	170 000
К-т рахунка "Готова продукція"	170 000.

Отже, валовий прибуток від реалізації устаткування становить 30 000 грн (200 000 — 170 000).

Надходження (1 січня 2002 р.) першого орендного платежу буде відображено записом:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	51 537
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою"	49 537
К-т рахунка "Витрати з податку на майно"	2 000.

Нарахований дохід від оренди за 2002 р. відображують записом:

Д-т рахунка "Дохід майбутніх періодів"	18 056
К-т рахунка "Дохід від оренди"	18 056.

У результаті у звіті про прибуток орендодавця за 2002 р. оренду типу продажу буде відображено так:

	грн
Продаж	200 000
Собівартість реалізованої продукції	170 000
Валовий прибуток	30 000
Прибуток від оренди	18 056.

В узагальненому виді методику обліку фінансової оренди орендодавцем наведено на *рис. 10.10*.

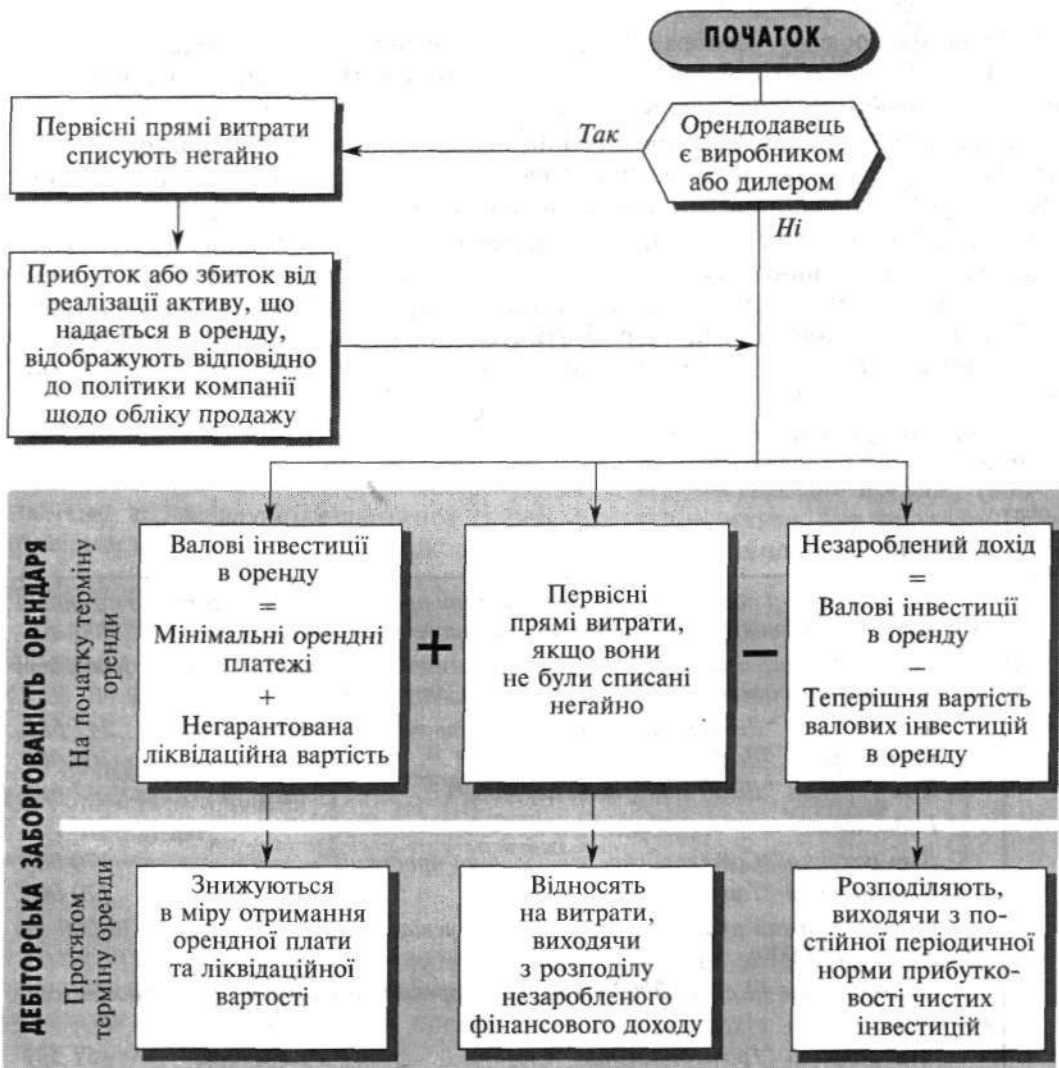


Рис. 10.10. Облік фінансової оренди в орендодавця згідно з МСБО 17 “Оренда”

Операційна оренда

Активи, передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця, оскільки він і далі несе всі ризики, пов'язані з правом власності на це майно.

Дохід від операційної оренди рівномірно (за вирахуванням супутніх витрат, відшкодованих орендарем) відображають у складі доходу підприємства на систематичній основі протягом терміну оренди, крім випадків, коли при застосуванні іншої основи вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

Витрати, пов'язані з орендованим майном (амортизація, обслуговування, податки тощо), рівномірно списують за рахунок доходу від оренди. Первісні прямі

витрати включаються до балансової вартості переданого в оренду активу та амортизуються на тій самій основі, на якій визнається дохід від оренди.

У разі якщо орендодавцем є виробник або дилер, в умовах операційної оренди немає прибутку (або збитку) від реалізації, оскільки така оренда не може розглядатись як еквівалент продажу.



ПРИКЛАД 10.8

Припустімо, компанія "Сатурн" передала устаткування в оренду на умовах операційної оренди. При цьому в її обліку буде зроблено такі записи:

отримана орендна плата:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	49 537
К-т рахунка "Дохід від оренди"	49 537;

сума нарахованої амортизації переданого в оренду майна:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію переданого в оренду устаткування"	40 000
К-т рахунка "Накопичена амортизація переданого в оренду устаткування"	40 000.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів орендодавця

На кожну дату балансу орендодавець повинен розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

- ✓ узгодження загальної суми валових інвестицій в оренду та теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, що підлягає отриманню;
- ✓ загальну суму валових інвестицій в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню за кожний з наведених далі періодів:
 - до одного року;
 - від одного року до п'яти років;
 - більше ніж п'ять років;
- ✓ незароблений фінансовий дохід;
- ✓ суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані орендодавцю;
- ✓ резерв сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;
- ✓ непередбачені орендні платежі, відображені у складі доходу;
- ✓ загальний опис значних орендних угод.

Орендодавець повинен також наводити інформацію про операційну оренду:

- ✓ для кожного класу активів:
 - валову балансову вартість;
 - знос;
 - амортизацію та збитки від зменшення корисності (відображені й сторновані у Звіті про прибутки та збитки);
- ✓ майбутні мінімальні орендні платежі за невідомими орендними угодами загальною сумою та окремо для періодів:

- до одного року;
- від одного року до п'яти років;
- більше ніж п'ять років;
- ✓ загальну суму непередбачених орендних платежів, відображених у Звіті про прибутки та збитки;
- ✓ загальний опис значних орендних угод.

Нижче наведено приклади розкриття інформації про оренду у звітності орендодавця.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

[23] Інша дебіторська заборгованість та інші активи

Орендні платежі, в яких інша сторона, ніж орендар, розглядається як економічний власник орендованого активу (фінансова оренда), призводять до виникнення дебіторської заборгованості в сумі дисконтованих майбутніх орендних платежів.

Сума цієї дебіторської заборгованості — 48 млн євро (2001 р.: 94 млн євро), в той час як частка процентів, що належить до майбутніх років, становить 9 млн євро (2001 р.: 29 млн євро). Орендні платежі розподіляються за термінами таким чином:

Млн євро	Орендні платежі	З яких проценти	Дебіторська заборгованість
2003	20	3	17
2004	14	2	12
2005	10	1	9
2006	7	1	6
2007	4	1	3
після 2007	2	1	1
	57	9	48

10.4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ЗА НАЯВНОСТІ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ВАРТОСТІ

Як вже зазначалося вище, ліквідаційна вартість може бути гарантованою або негарантованою. Звичайно, значна ліквідаційна вартість існує, коли економічний термін корисного використання об'єкта оренди перевищує термін оренди.

Якщо право власності на об'єкт оренди наприкінці її терміну не передається орендарю та не існує умови щодо права викупу орендарем цього об'єкта за символічною вартістю, то орендар повертає фізичну субстанцію активу орендодавцю наприкінці терміну оренди.

Гарантована ліквідаційна вартість включається до орендної угоди, оскільки вона захищає орендодавця від будь-яких відхилень у попередній оцінці ліквідаційної вартості. Проте з облікового погляду для орендодавця немає принципового значення, чи є ліквідаційна вартість гарантованою, чи негарантованою.

Для ілюстрації цього припустімо, що в розглянутих раніше *прикладях 10.1 і 10.5* існує ліквідаційна вартість у сумі 10 000 грн.

Тоді орендодавець, тобто компанія “Сатурн”, розраховуватиме суму орендних платежів таким чином, грн:

Справедлива вартість переданого в оренду активу	200 000
Мінус теперешня оцінка ліквідаційної вартості (10 000 · 0,56743)	5 674
Сума, що підлягає відшкодуванню через орендні платежі	194 326
Щорічний орендний платіж (194 325,7 : 4,03735)	48 132.

Отже, орендний платіж (48 132 грн) у цьому випадку менший, ніж сума орендного платежу у випадку, коли ліквідаційна вартість відсутня (*табл. 10.5*). Це є наслідком того, що загальна сума, що підлягає відшкодуванню, зменшена на суму ліквідаційної вартості.

Проте в умовах наявності ліквідаційної вартості сума, що підлягає відшкодуванню орендодавцем, залишається тією самою незалежно від того, чи є ліквідаційна вартість гарантованою, чи негарантованою. Орендодавець виходить із припущення, що йому вдасться отримати певну суму від продажу активу наприкінці терміну його оренди. Виходячи з цього, в нашому прикладі за наявності ліквідаційної вартості сума щорічного орендного платежу дорівнюватиме 48 132 грн і у випадку гарантованої ліквідаційної вартості, і у випадку, коли ліквідаційна вартість є негарантованою.

Отже, за наявності ліквідаційної вартості в сумі 10 000 грн за умов прямої фінансової оренди компанія “Сатурн” зробить такий перерахунок:

Валова інвестиція в оренду	= (48 132 · 5) + 10 000 = 250 660
Незароблений фінансовий дохід	= 250 660 – 200 000 = 50 660
Чиста інвестиція в оренду	= 250 660 – 50 660 = 200 000.

Розрахунок орендних платежів, що підлягають отриманню, наведено в *табл. 10.7*.

Таблиця 10.7. Розрахунок орендних платежів, що підлягають отриманню компанією “Сатурн” (за наявності ліквідаційної вартості)

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок на майно	Відсоток (12), нарахований на залишок заборгованості	Зменшення заборгованості орендаря	Залишок заборгованості орендаря
01.01.2002	—	—	—	—	200 000
02.01.2002	50 132	2 000	0	48 132	151 868
01.01.2003	50 132	2 000	18 224	29 908	121 960
01.01.2004	50 132	2 000	14 635	33 497	88 463
01.01.2005	50 132	2 000	10 616	37 516	50 947
01.01.2006	50 132	2 000	6 114	42 018	8 929
31.12.2006	10 000	0	1 071	8 929	0
Разом	260 660	10 000	50 660	200 000	

На суму гарантованої ліквідаційної вартості устаткування наприкінці терміну оренди буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Основні засоби" або рахунка "Грошові кошти"

К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою".

Тепер припустімо, що компанія "Сатурн" є виробником устаткування, яке реалізоване на умовах фінансової оренди. При цьому негарантована ліквідаційна вартість становить 10 000 грн. Тоді записи, наведені в прикладі 10.7, матимуть такий вигляд. На суму доходу від реалізації устаткування, грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою" 250 660

К-т рахунка "Дохід від продажу продукції" 194 326

К-т рахунка "Дохід майбутніх періодів" 50 660

К-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції" 5 674.

І одночасно:

Д-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції" 170 000

К-т рахунка "Готова продукція" 170 000.

В орендаря величина мінімальних орендних платежів реально залежить від того, чи є ліквідаційна вартість гарантованою, чи негарантованою. Це пов'язано з тим, що гарантована ліквідаційна вартість включається до складу мінімальних орендних платежів, а негарантована — ні.

У випадку гарантованої ліквідаційної вартості в сумі 10 000 грн розрахунок орендних платежів, що підлягають сплаті компанією "Форсаж", матиме такий вигляд (табл. 10.8).

У разі негарантованої ліквідаційної вартості розрахунок орендних платежів не враховуватиме ліквідаційну вартість взагалі (табл. 10.9).

Порівняння сум бухгалтерських записів в обліку орендаря при гарантованій та негарантованій ліквідаційній вартості наведено в табл. 10.10.

Таблиця 10.8. Розрахунок орендних платежів, що підлягають оплаті компанією "Форсаж" за наявності гарантованої вартості

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок	Відсоток (12), нарахований на залишок зобов'язання	Зменшення зобов'язання орендаря	Залишок зобов'язання орендаря
01.01.2002	—	—	—	—	200 000
01.01.2002	50 132	2 000	0	48 132	151 868
01.01.2003	50 132	2 000	18 224	29 908	121 960
01.01.2004	50 132	2 000	14 635	33 497	88 463
01.01.2005	50 132	2 000	10 616	37 516	50 947
01.01.2006	50 132	2 000	6 114	42 018	8 929
31.12.2006	10 000	0	1 071	8 929	0
Разом	260 660	10 000	50 660	200 000	

Таблиця 10.9. Розрахунок орендних платежів, що підлягають сплаті компанією “Форсаж” за наявності негарантованої ліквідаційної вартості

грн

Дата	Річний орендний платіж	Податок на майно	Відсоток (12), нарахований на залишок зобов'язання	Зменшення зобов'язання орендаря	Залишок зобов'язання орендаря
01.01.2002	—	—	—	—	194 326
01.01.2002	50 132	2 000	0	48 132	146 194
01.01.2003	50 132	2 000	17 543	30 589	115 605
01.01.2004	50 132	2 000	13 873	34 259	81 346
01.01.2005	50 132	2 000	9 761	38 371	42 975
01.01.2006	50 132	2 000	5 157	42 975	0
Разом	250 660	10 000	46 334	194 326	

Таблиця 10.10. Порівняння бухгалтерських записів в обліку орендаря за гарантованої та негарантованої ліквідаційної вартості

Зміст операції	Кореспонденція розрахунків	Сума, грн	
		У разі гарантованої ліквідаційної вартості	У разі негарантованої ліквідаційної вартості
Отримання устаткування в оренду	Д-т рахунка “Орендовані основні засоби”	200 000	194 326
	К-т рахунка “Зобов'язання з фінансової оренди”	200 000	194 326
Перший орендний платіж (1 січня 2002 р.)	Д-т рахунка “Витрати з податку на майно”	2 000	2 000
	Д-т рахунка “Зобов'язання з фінансової оренди”	48 132	48 132
	К-т рахунка “Грошові кошти”	50 132	50 132
Нарахування відсотка за 2002 рік	Д-т рахунка “Фінансові витрати”	18 224	17 543
	К-т рахунка “Відсотки, що підлягають сплаті”	18 224	17 543
Нарахування амортизації за перший рік оренди*	Д-т рахунка “Витрати на амортизацію орендованого устаткування”	38 000	38 865
	К-т рахунка “Накопичена амортизація орендованого устаткування”	38 000	38 865
Другий орендний платіж (1 січня 2003 р.)	Д-т рахунка “Витрати з податку на майно”	2 000	2 000
	Д-т рахунка “Зобов'язання з фінансової оренди”	29 908	30 589
	Д-т рахунка “Відсотки, що підлягають сплаті”	18 224	17 543
	К-т рахунка “Грошові кошти”	50 132	50 132

* Розраховано на прямолінійній основі: $(200\,000 - 10\,000) : 5 = 38\,000$ та $194\,326 : 5 = 38\,865$.

10.5. ЗВОРОТНА ОРЕНДА, АБО ПРОДАЖ З НАСТУПНОЮ ОРЕНДОЮ

Зворотня оренда (Sales and Leaseback) — це продаж майна з одночасним укладанням договору (з новим власником) на довгострокову оренду цього майна.

Орендні платежі та ціна реалізації звичайно взаємозалежні, оскільки про них домовляються як про єдиний пакет. Через це вони не обов'язково є справедливою вартістю активу.

Відносини сторін в умовах зворотної оренди схематично показано на *рис. 10.11*.

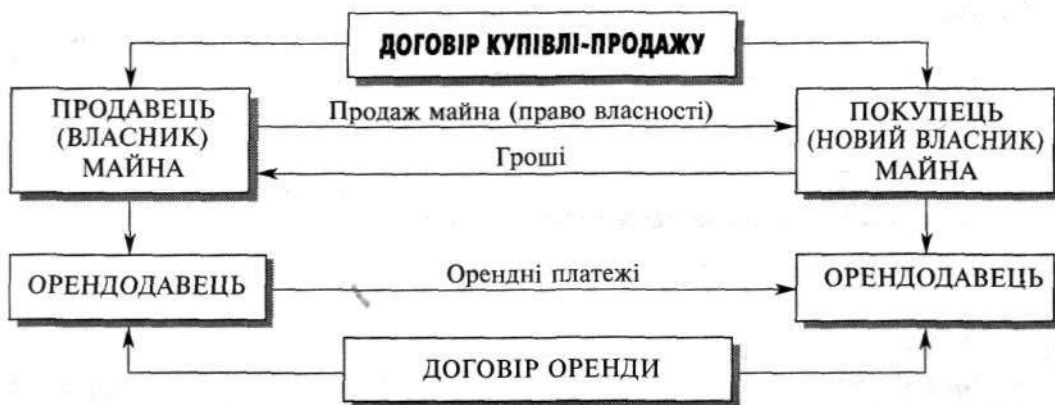


Рис. 10.11. Схема продажу з наступною орендою

Відображення зворотної оренди в обліку залежить від типу оренди.

Якщо зворотня оренда є фінансовою, сенс угоди полягає в тому, що орендодавець (покупець) надає орендареві кредит, а об'єкт оренди є заставою.

У цьому разі сума, на яку вартість реалізації активу перевищує його балансову вартість, має бути амортизована протягом терміну оренди.



ПРИКЛАД 10.9

Компанія "Нептун" продала свій танкер банку "Торнадо" за 160 млн грн і одночасно уклала угоду про оренду його на таких умовах:

- 1) термін оренди становить 10 років; початок дії угоди — 1 січня 2002 р.;
- 2) оренда є невідмовною і передбачає щорічні (на початку року) орендні платежі в сумі 25 283 450 грн, яка включає орендний відсоток (12);
- 3) балансова вартість танкера — 155 млн грн, термін його експлуатації — 10 років;
- 4) орендар сплачує усі витрати, пов'язані з експлуатацією танкера, нараховує амортизацію прямолінійним методом.

Оскільки термін оренди збігається із терміном економічної експлуатації активу, оренда є фінансовою.

Виходячи з цього, в обліку орендаря продаж танкера з наступною орендою буде відображено так.

1. Продаж танкера, грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	160 000 000
К-т рахунка "Основні засоби"	155 000 000
К-т рахунка "Незароблений прибуток"	5 000 000.

<i>Одночасно відображують оренду проданого танкера, грн:</i>		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Орендовані основні засоби"</i>	<i>160 000 000</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди"</i>	<i>160 000 000.</i>
2. Перший орендний платіж 1 січня 2002 р., грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Зобов'язання з фінансової оренди"</i>	<i>25 283 450</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Грошові кошти"</i>	<i>25 283 450.</i>
3. Нарахована амортизація орендованого танкера за 2002 р., грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Витрати на амортизацію орендованих основних засобів"</i>	<i>16 000 000</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Накопичена амортизація орендованих основних засобів"</i>	<i>16 000 000.</i>
4. Списана частина (1/10) незаробленого прибутку, грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Незароблений прибуток"</i>	<i>500 000</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Витрати на амортизацію орендованих основних засобів"</i>	<i>500 000.</i>
5. Нарахований відсоток за 2002 р., що підлягає сплаті, грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Фінансові витрати"</i>	<i>16 165 980</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Відсотки, що підлягають сплаті"</i>	<i>16 165 980.</i>
<i>Записи 2–5 будуть зроблені в кожному з наступних дев'яти років, але сума відсотка (операція 5) буде різною.</i>		
<i>В обліку орендодавця у 2002 р. будуть зроблені такі записи:</i>		
1. Придбання танкера, грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Основні засоби"</i>	<i>160 000 000</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Грошові кошти"</i>	<i>160 000 000.</i>
2. Передача танкера в оренду, грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Дебіторська заборгованість за фінансовою орендою"</i>	<i>252 834 500</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Основні засоби"</i>	<i>160 000 000</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Дохід майбутніх періодів"</i>	<i>92 834 500.</i>
3. Нараховані відсотки за 2002 р., що підлягають отриманню, грн:		
<i>Д-т</i>	<i>рахунка "Дохід майбутніх періодів"</i>	<i>16 165 980</i>
<i>К-т</i>	<i>рахунка "Дохід від оренди"</i>	<i>16 165 980.</i>

У разі якщо зворотна оренда є операційною, в обліку відображують звичайну реалізацію основних засобів та їхню операційну оренду. При цьому прибуток або збиток від такої операції відображують залежно від співвідношення між ціною реалізації, справедливою вартістю та балансовою вартістю активу (**табл. 10.10**).

З **табл. 10.11** випливає, що збиток від продажу активу з подальшою його операційною орендою продавцем визнається негайно за винятком ситуації, коли сума такого збитку компенсується зниженням майбутніх орендних платежів нижче за ринкову ціну. В останньому випадку сума збитку, що компенсується, відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам протягом періоду очікуваного використання активу.

Таблиця 10.11. Інтерпретація прибутків і збитків в умовах зворотної операційної оренди

Обставини	Балансова вартість дорівнює справедливій вартості	Балансова вартість нижча за справедливую вартість	Балансова вартість вища за справедливую вартість
1. Ціна продажу встановлена за справедливою вартістю:			
а) прибуток	Немає	Визнається негайно	Не застосовується
б) збиток	Немає	Не застосовується	Визнається негайно
2. Ціна продажу нижча за справедливую вартість:			
а) прибуток	Немає	Визнається негайно	Немає
б) збиток, який компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову	Визнається негайно	Визнається негайно	Див. примітку
в) збиток, який компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову	Відстрочується та амортизується	Відстрочується та амортизується	Див. примітку
3. Ціна продажу вища за справедливую вартість:			
а) прибуток	Відстрочується та амортизується	Відстрочується та амортизується	Відстрочується та амортизується
б) збиток	Немає	Немає	Див. примітку

Примітка. Згідно з МСБО 17, у разі, якщо справедлива вартість на момент продажу майна з наступною його операційною орендою менша від балансової вартості активу, збиток, що дорівнює різниці між балансовою та справедливою вартістю, слід визнавати негайно.



ПРИКЛАД 10.10

Компанія "Анцлаг" продала адміністративний будинок компанії "Кактус" за 300 тис. дол. та отримала його в операційну оренду терміном на 6 років. Балансова вартість будинку 400 тис. дол., сума накопиченої амортизації 200 тис. грн, а справедлива вартість 320 тис. дол. Збиток від продажу будинку на суму 100 тис. дол. (300 – 400) буде частково компенсований зниженням орендної плати на 60 тис. дол.

В обліку компанії "Анцлаг" операція продажу будинку з його наступною операційною орендою буде відображена такими записами, тис. дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Грошові кошти"	300
<i>Д-т</i> рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	200
<i>Д-т</i> рахунка "Збиток від продажу основних засобів"	40
<i>Д-т</i> рахунка "Витрати майбутніх періодів"	60
<i>К-т</i> рахунка "Основні засоби"	600.

Протягом періоду оренди щорічно буде списано на витрати 10 тис. дол. (60 : 6), що буде відображено записом, тис. дол.:

<i>Д-т</i> рахунків відповідних витрат	10
<i>К-т</i> рахунка "Витрати майбутніх періодів"	10.

Аналогічно (але у складі "Доходів майбутніх періодів") відображується та амортизується відстрочений прибуток, коли ціна реалізації активу вища за його справедливую вартість.

ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ

Порядок обліку та розкриття інформації про зменшення корисності активів визначає МСБО 36 “Зменшення корисності активів”, який затверджено у квітні 1998 р. та набрав чинності з 1 липня 1999 року.

У грудні 2003 року до цього стандарту було внесено незначні зміни у зв'язку з переглядом інших МСБО. У 2004 році МСБО 36 було переглянуто внаслідок змін щодо підходу до гудвілу в МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”. Переглянутий МСБО 36 слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:

- ✓ запасів;
- ✓ активів, які виникають від будівельних контрактів;
- ✓ відстрочених податкових активів;
- ✓ активів, які виникають від виплат працівникам;
- ✓ фінансових активів, на які поширюється МСБО 39;
- ✓ біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, що обліковуються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- ✓ інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю;
- ✓ відстрочені витрати на придбання і нематеріальні активи, що виникли від контрактних прав страхувальника згідно із страховими контрактами, на які поширюється МСФЗ 4;
- ✓ непоточні активи (або ліквідаційні групи), класифіковані як утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5.

11.1. ВИЯВЛЕННЯ ТА ОЦІНКА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ

Згідно з МСБО 36, на кожну дату балансу підприємство має визначити, чи існують ознаки того, що корисність активу може зменшитися.

У разі наявності ознаки можливого зменшення корисності активу підприємству слід оцінити суму його очікуваного відшкодування.

Водночас незалежно від того, чи існують будь-які ознаки зменшення корисності, підприємству слід також:

- ✓ щорічно перевіряти щодо зменшення корисності нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання або нематеріальних активів, ще не придбаних для використання, шляхом зіставлення їх

балансової вартості з сумою очікуваного відшкодування. Таку перевірку можна здійснювати в будь-який час упродовж річного періоду, але в один і той самий час щороку. Різні нематеріальні активи можуть проходити перевірку на зменшення корисності у різний час. Водночас якщо нематеріальний актив було первісно визнано упродовж поточного річного періоду, цей нематеріальний актив слід перевірити на зменшення корисності до завершення поточного річного періоду;

- ✓ щорічно перевіряти щодо зменшення корисності гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу.

При визначенні наявності ознак щодо зменшення корисності підприємству слід брати до уваги, як мінімум, такі внутрішні та зовнішні ознаки (рис. 11.1).

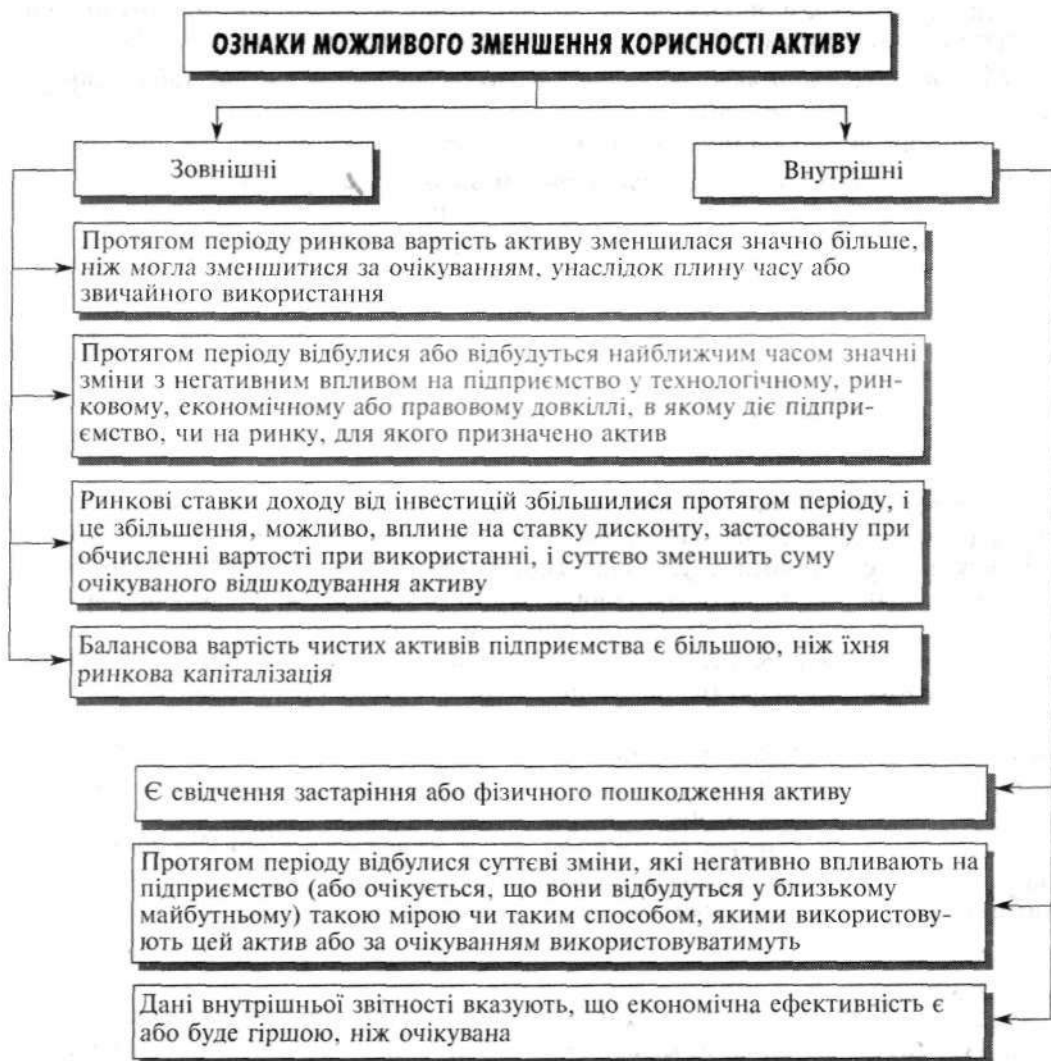


Рис. 11.1. Мінімальні ознаки можливого зменшення корисності активу

Свідченням можливого зменшення корисності активу є, зокрема, наступні показники внутрішньої звітності:

- ✓ грошові потоки для придбаного активу або подальші кошти, необхідні для його утримання, істотно перевищують ті, що первісно були заплановані;
- ✓ фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток (збиток) від активу є істотно менші, ніж первісно було заплановано;
- ✓ суттєве зменшення запланованих грошових потоків або операційного прибутку або суттєве зростання запланованого збитку, які надходять від активу;
- ✓ операційні збитки або чисті грошові видатки для активу, коли до суми поточного періоду приєднано бюджетні суми майбутніх періодів.

Слід мати на увазі, що наведений перелік ознак не є вичерпним, тому підприємство може визначати інші ознаки можливого зменшення корисності активу.

Сумою очікуваного відшкодування (Recoverable Amount) активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти) є найбільша з двох оцінок: справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) чи вартість при використанні.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж (Fair Value Less Costs to Sell) — це сума, яка може бути отримана від продажу активу в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами за вирахуванням витрат на продаж.

Витрати на продаж (Costs of Disposal) — це всі додаткові витрати, прямо пов'язані з продажем активу, крім фінансових витрат (відсотків) і витрат з податку на прибуток. Прикладом таких витрат є витрати на юридичні послуги, на гербовий збір і подібні податки на операцію, витрати на переміщення активу, а також прямі припустимі витрати на доведення активу до стану, прийнятного для продажу.

Справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) звичайно базується на цінах активного ринку або угоді про продаж активу в операції між незалежними сторонами. У разі відсутності такої угоди про продаж та активного ринку справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) визначається, виходячи з найкращої наявної інформації щодо суми, яку підприємство може отримати на дату балансу за актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на продаж. Визначаючи цю суму, слід враховувати результат останніх операцій з подібними активами в межах тієї самої галузі. Справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) не відображає примусовий продаж, крім випадку, коли керівництво змушене негайно продати актив.

Проте витрати при звільненні працівників та витрати, пов'язані зі скороченням або реорганізацією діяльності після ліквідації активу, не є прямими припустимими витратами на продаж активу.



ПРИКЛАД 11.1

Підприємство здійснює діяльність на орендованих площах. Професійний оцінювач визначив, що підприємство може бути продане за 200 000 дол. У разі продажу виникнуть витрати на розборку (10 000 дол.), пакування (4 000 дол.) устаткування, а також на оплату юридичних процедур (2 000 дол.).

<i>Виходячи з цього, справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) підприємства дорівнює, дол.:</i>	
<i>Ціна продажу</i>	<i>200 000</i>
<i>Розборка</i>	<i>(10 000)</i>
<i>Пакування</i>	<i>(4 000)</i>
<i>Юридичні послуги</i>	<i>(2 000)</i>
<i>Справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж)</i>	<i>184 000.</i>

Якщо справедливу вартість (за вирахуванням витрат на продаж) активу достовірно оцінити неможливо, сумою очікуваного відшкодування вважають його вартість при використанні.

Вартістю при використанні (Value in Use) є теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, які очікують отримати від активу або одиниці, яка генерує грошові кошти.

Розрахунок вартості при використанні має враховувати такі елементи:

- ✓ оцінку майбутніх грошових потоків, які підприємство очікує отримати від активу;
- ✓ очікування щодо можливих коливань суми або часу цих майбутніх грошових потоків;
- ✓ вартість грошей у часі, якою є поточна ринкова ставка відсотка, що не враховує ризику;
- ✓ ціну невизначеності, притаманної активу;
- ✓ інші чинники, такі, як неліквідність, яку учасники ринку мають відобразити у ціні майбутніх грошових потоків, які підприємство очікує отримати від активу.

Розрахунок вартості при використанні вимагає такі етапи:

- ✓ оцінка майбутніх грошових надходжень і видатків, пов'язаних із безперервним використанням активу та його ліквідацією наприкінці терміну корисного використання;
- ✓ застосування ставки дисконту до вказаних вище грошових потоків.

Оцінка майбутніх грошових потоків

МСБО 36 передбачає наступні правила оцінки грошових потоків для визначення вартості при використанні:

1. Перспективні оцінки грошових потоків повинні базуватися на обґрунтованих та прийнятних припущеннях, які відображають найкращу оцінку керівництвом комплексу економічних умов, що існують протягом решти строку корисної експлуатації активу. При цьому перевагу слід надавати зовнішнім свідченням.
2. Перспективні оцінки грошових потоків слід здійснювати на основі останніх фінансових бюджетів (прогнозів), затверджених керівництвом. Такі оцінки мають охоплювати період максимум п'ять років, якщо триваліший період не є виправданим. Вважається, що бюджети або прогнози на період, що перевищує п'ять років, не можна вважати достовірними. Тому керівництво може застосовувати перспективні оцінки грошових потоків, що ґрунтуються на фінансових бюджетах (прогнозах) на період понад п'ять років, якщо воно впевнене, що

така оцінка достовірна і керівництво може показати свою спроможність, основану на минулому досвіді, точно прогнозувати грошові потоки на такий триваліший період.

3. Перспективні оцінки грошових потоків, які виходять за межі періоду, охопленого найостаннішими бюджетами (прогнозами), слід робити, екстраполюючи перспективні оцінки, основані на бюджетах (прогнозах), і застосовуючи постійний або зменшуваний темп зростання на наступні роки, якщо збільшуваний темп не виправданий. Цей темп зростання не має перевищувати довгостроковий середній темп зростання щодо видів продукції, галузей промисловості або країни (чи країн), в якій діє підприємство, або щодо ринку, на якому використовується актив, якщо вищий темп не є виправданим. При цьому слід пам'ятати, що при наявності дуже сприятливих умов цілком ймовірно, що на ринку з'являться конкуренти та обмежать зростання. В цьому випадку підприємству буде важко перевищити середній статистичний темп зростання протягом тривалого періоду (наприклад, двадцять років) для видів продукції, галузей промисловості або країни (чи країн), у якій діє підприємство, або ринку, на якому використовується актив.

Алгоритм попередньої оцінки майбутніх грошових потоків наведено на *рис. 11.2*.

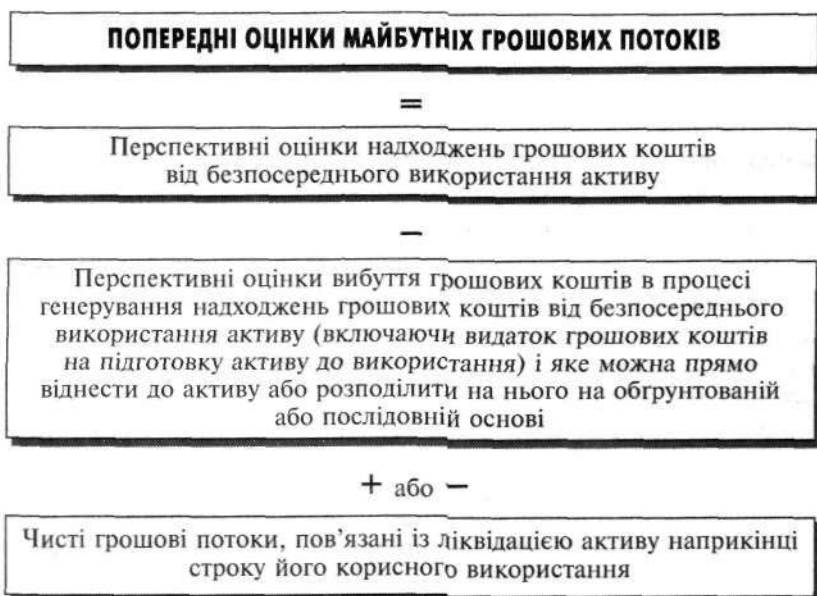


Рис. 11.2. Алгоритм попередньої оцінки майбутніх грошових потоків

Оцінки майбутніх грошових потоків слід здійснювати з урахуванням поточного стану активу. Тому до оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати оцінені майбутні надходження або видаток грошових коштів, які за очікуванням виникнуть внаслідок:

- а) майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання;
- б) майбутніх витрат, які збільшують вартість активу, замінюють його частину або для обслуговування активу.

До розрахунку майбутніх грошових потоків також не слід включати надходження або видаток грошових коштів унаслідок фінансової діяльності та отриманий або сплачений податок на прибуток.

Попередньою оцінкою чистих грошових потоків, що виникатимуть при ліквідації активу наприкінці строку його корисної експлуатації, має бути сума, яку підприємство очікує отримати від ліквідації активу в операції між зацікавленими, обізнаними та незалежними сторонами після вирахування оцінених витрат на вибуття.

При цьому підприємство застосовує ціни, які на дату оцінювання переважають подібні активи, строк корисної експлуатації яких закінчився і які функціонували в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив.

Ці ціни коригуються як на вплив майбутнього збільшення цін унаслідок загальної інфляції, так і конкретного майбутнього збільшення (зменшення) цін. Проте якщо попередні оцінки майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та ставка дисконту не включають вплив загальної інфляції, цей вплив не слід включати і до оцінки чистих грошових потоків від ліквідації.

Майбутні грошові потоки попередньо оцінюють у тій валюті, в якій вони виникатимуть, а потім дисконтують із застосуванням ставки дисконту, прийнятної для цієї валюти. Підприємство переводить одержану теперішню вартість, застосовуючи курс "spot" на дату балансу.

Визначення ставки дисконту

Для визначення вартості при використанні слід застосовувати ставку дисконту, яка має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризику, притаманні активу.

Проте ставка дисконту не повинна відображати ризику, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Ставкою, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризику, притаманні активу, є дохід, який вимагали б інвестори, якби вони обирали інвестицію, що генерує грошові потоки у сумах, часі та формі ризику, еквівалентних тим, які підприємство очікує отримати від активу. Таку ставку визначають, виходячи зі ставки, припустимої при поточних ринкових операціях для подібних активів або за середньозваженою вартістю капіталу підприємства, акції якого котируються на фондовій біржі та яке має один актив (або портфель активів), подібний за експлуатаційним потенціалом та ризиками до розглядуваного активу.

Якщо ставку, характерну для активу, неможливо отримати безпосередньо за даними ризику, підприємство застосовує її замітники. При цьому відправною точкою для визначення ставки дисконту може бути:

- ✓ середньозважена вартість капіталу підприємства із застосуванням таких методів, як "Модель ціноутворення на капітальні активи";
- ✓ ставки додаткових позик підприємства;
- ✓ інші ринкові ставки позик.

Зазначені ставки коригують для:

- ✓ відображення способу оцінювання ринком конкретних ризиків, пов'язаних із перспективно оціненими грошовими потоками;
- ✓ уникнення ризиків, не притаманних перспективно оціненим грошовим потокам.

Крім того, слід ураховувати також інші ризики: ризик, притаманний країні, валютний ризик, ціновий ризик та ризик грошових потоків.



ПРИКЛАД 11.2

Компанія "Бонсуар" застосовує модель ціноутворення на капітальні активи для розрахунку вартості капіталу компанії:

$$R = R_f + \beta(R_m - R_f),$$

де R — вартість капіталу;

R_f — безризикова ставка;

R_m — ринкова ставка доходу;

β — вимірник ризику.

Припустімо, безризикова ставка доходу дорівнює 10%, а ринкова ставка становить 15%. Якщо ризик (β) оцінено як 1,2, то вартість капіталу компанії дорівнює:

$$R = 10 + 1,2(15 - 10) = 16\%.$$

Щоб уникнути подвійних підрахунків, ставка дисконту не відображає ризик, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Ставка дисконту не залежить від структури капіталу підприємства і від того, як підприємство фінансує придбання активу, оскільки майбутні очікувані грошові потоки від активу не залежать від способу фінансування придбання активу.

Якщо базою для визначення ставки дисконту є ставка після оподаткування, її слід коригувати для відображення ставки до оподаткування.

Підприємство звичайно застосовує єдину ставку дисконту для оцінювання вартості при використанні активу. Проте підприємство застосовує окремі ставки дисконту до різних майбутніх періодів, у яких вартість використання є чутливою до різниці ризиків у різні періоди або структури ставок відсотка за строками.

При оцінці майбутніх грошових потоків та ставки дисконту застосовують послідовні припущення про зростання цін унаслідок загальної інфляції. Тому якщо ставка дисконту враховує вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки оцінюють у номінальному вираженні. Якщо ставка дисконту не враховує вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки оцінюють у реальному вираженні (але включають майбутнє конкретне збільшення або зменшення цін).

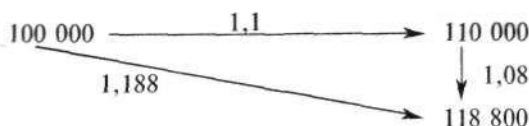


ПРИКЛАД 11.3

Майбутня вартість інвестицій в сумі 100 000 дол. на один рік при ставці 10% дорівнює 110 000 дол. Проте при очікуваному річному рівні інфляції 8% для збереження очікуваної купівельної спроможності грошей слід застосовувати ставку

$$(1,1) \cdot (1,08) = 1,188.$$

Графічно це можна зобразити так:



Отже, інвестор може оцінювати майбутні грошові потоки з використанням грошової ставки дисконту. Або інвестор може оцінювати реальні значення грошових потоків із використанням реальної ставки доходу. Цей взаємозв'язок можна виразити рівнянням

$$(1 + m) = (1 + r) (1 + i),$$

де m — грошова ставка;

r — реальна ставка;

i — рівень інфляції.

Розглянемо процес визначення вартості при використанні на такому прикладі.



ПРИКЛАД 11.4

Станом на 31 грудня 2003 року устаткування, що використовується для виготовлення запчастин, є об'єктом аналізу щодо можливого зменшення корисності. Є така інформація стосовно доходу та витрат на одиницю (комплект), дол.:

Ціна продажу	100
Змінні витрати на виробництво	70
Постійні розподілені витрати	10
Витрати на упакування	1.

Обсяг виробництва у 2003 році становив 10 000 одиниць. Прогнозований рівень інфляції для всіх доходів і витрат становить 10% на рік. Прогнозований рівень зростання обсягу продажу упродовж наступних п'яти років — 4% на рік. У 2005 році заплановано провести поточний ремонт устаткування на суму 100 000 дол., а у 2006 році здійснити його модернізацію вартістю 200 000 дол., яка дозволить знизити змінні витрати на 15%.

Залишковий термін корисного використання устаткування становить 8 років. Сьогодні ліквідаційна вартість подібного устаткування оцінюється у 100 000 дол. Для розрахунку чистої теперішньої вартості чистих грошових надходжень застосовано ставку 12%, що відображає ступінь ризику у цій галузі та вартість капіталу підприємства.

Виходячи з наведених даних, чистий дохід на одиницю дорівнює, дол.:

$$100 - (70 + 1) = 29.$$

Скоригуємо цей дохід із урахуванням прогнозованого темпу інфляції, дол.:

Рік	
2004	$29 \cdot 1,1 = 31,9$
2005	$31,9 \cdot 1,1 = 35,1$
2006	$35,1 \cdot 1,1 = 38,6$
2007	$38,6 \cdot 1,1 = 42,5$

$$2008 \quad 42,5 \cdot 1,1 = 46,7$$

$$2009 \quad 46,7 \cdot 1,1 = 51,4$$

$$2010 \quad 51,4 \cdot 1,1 = 56,5$$

$$2011 \quad 56,5 \cdot 1,1 = 62,1.$$

Тепер визначаємо прогнозовані обсяги продажу, од.:

Рік

$$2004 \quad 10\,000 \cdot 1,04 = 10\,400$$

$$2005 \quad 10\,400 \cdot 1,04 = 10\,820$$

$$2006 \quad 10\,820 \cdot 1,04 = 11\,250$$

$$2007 \quad 11\,250 \cdot 1,04 = 11\,700$$

$$2008 \quad 11\,700 \cdot 1,04 = 12\,170$$

$$2009 \quad 12\,170 \cdot 1 = 12\,170$$

$$2010 \quad 12\,170 \cdot 1 = 12\,170$$

$$2011 \quad 12\,170 \cdot 1 = 12\,170.$$

Оскільки немає подальшої інформації щодо темпів зростання продажу у 2009–2011 роках, обсяги продажу прийнято на рівні 2008 року.

Далі визначимо чисті грошові надходження, дол.:

Рік

$$2004 \quad (10\,400 \cdot 31,9) = 331\,760$$

$$2005 \quad (10\,820 \cdot 35,1) - (100\,000 \cdot 1,1^2) = 258\,782$$

$$2006 \quad (11\,250 \cdot 38,6) = 434\,250$$

$$2007 \quad (11\,700 \cdot 42,5) = 497\,250$$

$$2008 \quad (12\,170 \cdot 46,7) = 568\,339$$

$$2009 \quad (12\,170 \cdot 51,4) = 625\,538$$

$$2010 \quad (12\,170 \cdot 56,5) = 687\,605$$

$$2011 \quad (12\,170 \cdot 62,1) + (100\,000 \cdot 1,1^8) = 970\,116.$$

Тепер необхідно визначити теперішню вартість очікуваних чистих грошових надходжень від використання устаткування. Для цього використаємо існуючу ставку дисконту 12%, скориговану на темп інфляції:

$$(1 + 0,12) \cdot (1 + 0,1) - 1 = 0,232.$$

Отже, для визначення теперішньої вартості слід застосовувати ставку дисконту 23,2%.

Виходячи з цього, визначимо теперішню вартість однієї гривні для кожного року:

Рік

$$2004 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)} = 0,81169$$

$$2005 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^2} = 0,65884$$

$$2006 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^3} = 0,53477$$

$$2007 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^4} = 0,43407$$

$$2008 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^5} = 0,35228$$

$$2009 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^6} = 0,28598$$

$$2010 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^7} = 0,23213$$

$$2011 \quad \frac{1}{(1 + 0,232)^8} = 0,18841.$$

Далі розрахуємо теперішню вартість очікуваних грошових потоків від використання устаткування (табл. 11.1).

Таблиця 11.1. Розрахунок вартості при використанні устаткування

Рік	Очікувані чисті грошові надходження, дол.	Фактор дисконту	Теперішня вартість, дол.
2004	331 760	0,81169	269 286
2005	258 782	0,65884	170 496
2006	434 250	0,53477	232 224
2007	497 250	0,43407	215 841
2008	568 339	0,35228	200 214
2009	625 538	0,28598	178 891
2010	687 605	0,23213	159 614
2011	970 116	0,18841	182 779
Разом			1 609 345

Отже, вартість при використанні устаткування становить 1 609 345.

При визначенні того, чи слід розраховувати суму очікуваного відшкодування активу, слід застосувати концепцію суттєвості. Наприклад, якщо попередні обчислення показують, що сума очікуваного відшкодування активу значно більша за його балансову вартість, підприємству не слід переоцінювати суму очікуваного відшкодування активу, якщо не відбулися ніякі події, які б призвели до зникнення цієї різниці. Тому попередній аналіз може показати, що сума очікуваного відшкодування активу не є чутливою до однієї або кількох ознак, наведених на рис 11.1.

Ще одним прикладом є ситуація, коли ринкова ставка відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду. В цьому випадку підприємство не має потреби оцінювати суму очікуваного відшкодування, якщо:

- ✓ малоімовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості використання активу, впливатиме збільшення цих ринкових ставок;

- або
- ✓ ймовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості використання активу, впливатиме збільшення цих ринкових ставок, але попередній аналіз чутливості суми очікуваного відшкодування свідчить про малоімовірність того, що відбудеться суттєве зменшення суми очікуваного відшкодування, оскільки збільшення майбутніх грошових потоків також є ймовірним або зменшення суми очікуваного відшкодування спричинить суттєвий збиток від зменшення корисності.

11.2. ВИЗНАННЯ ТА СТОРНУВАННЯ ЗБИТКУ ВІД ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВУ

Збиток від зменшення корисності (Impairment Loss) — це величина, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Підхід до збитку від зменшення корисності зображено на *рис. 11.3*.



Рис. 11.3. Розрахунок збитку від зменшення корисності

Використовуючи дані *прикладу 11.4*, розглянемо кілька варіантів визначення збитку від зменшення корисності активу (*табл. 11.2*).

Таблиця 11.2. Приклад визначення збитку від зменшення корисності устаткування

Варіант	Вартість при використанні	Справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж)	Сума очікуваного відшкодування	Балансова вартість	Коментар
1	1 609 345	1 650 000	1 650 000	1 620 000	Немає зменшення корисності
2	1 609 345	1 650 000	1 650 000	1 700 000	Слід визнати збиток від зменшення корисності в сумі 50 000 дол.
3	1 609 345	1 600 000	1 609 345	1 630 000	Слід визнати збиток від зменшення корисності в сумі 520 655 дол.

Якщо сума збитку від зменшення корисності активу перевищує його балансову вартість, зобов'язання на суму такого перевищення слід визнавати лише якщо цього вимагає інший міжнародний стандарт фінансової звітності.

Відображення збитку від зменшення корисності активу в обліку залежить від підходу до його оцінки.

Якщо актив не переоцінюється, збиток від зменшення корисності негайно визнається витратами звітного періоду.



ПРИКЛАД 11.5

Первісна вартість комбайна 60 000 грн, термін його корисної експлуатації — 6 років, а амортизація нараховується прямолінійним методом.

Через два роки оцінена чиста ціна його реалізації становила 15 000 грн, а очікувана вартість при його використанні була 28 000 грн.

Виходячи з цього, збиток від зменшення корисності дорівнює 12 000 грн (40 000 — 28 000) та буде відображений записом, грн:

Д-т рахунка "Втрати від зменшення корисності основних засобів"	8 000
К-т рахунка "Накопичений збиток від зменшення корисності основних засобів"	8 000.

У результаті оцінка комбайна на кінець другого року його експлуатації матиме такий вигляд, грн:

Первісна вартість	60 000
Накопичена амортизація основних засобів (у тому числі накопичений збиток від зменшення корисності)	<u>32 000</u>
Залишкова вартість	28 000.

Після визнання збитку від зменшення корисності слід переглянути річну суму амортизаційних відрахувань для майбутніх періодів.

У нашому прикладі це означає, що сума річної амортизації для наступних чотирьох років експлуатації комбайна становитиме 7 000 грн (28 000 : 4).

При відображенні основних засобів за переоціненою вартістю оцінка збитку від зменшення корисності залежить від основи визначення справедливої вартості цих основних засобів.

Якщо справедлива вартість об'єкта основних засобів є його ринковою вартістю, єдиною різницею між справедливою вартістю цього об'єкта та чистою ціною його реалізації є прямі витрати на продаж цього активу. При цьому якщо витрати на продаж незначні, їх можна не брати до уваги, а сума очікуваного відшкодування переоціненого об'єкта наближається або перевищує його переоцінену (справедливу) вартість. У цьому випадку після переоцінки малоімовірно, що корисність переоціненого об'єкта зменшилася, а тому немає потреби оцінювати суму очікуваного відшкодування.

Якщо витрати на продаж значні, їх беруть до уваги, а чиста ціна реалізації переоціненого об'єкта буде меншою за його справедливу вартість. Тому корисність переоціненого об'єкта зменшуватиметься, якщо його вартість при використанні є меншою, ніж його переоцінена сума (справедлива вартість). У цьому випадку після переоцінки підприємству слід застосувати МСБО 36 для визначення можливості зменшення корисності переоцінених основних засобів.

Коли справедливую вартість активу визначено не на основі його ринкової вартості, переоцінена сума (справедлива вартість) може бути більшою або меншою, ніж сума його очікуваного відшкодування. У цьому випадку після переоцінки також слід застосувати МСБО 36 для визначення можливостей зменшення корисності активу.

Збиток від зменшення корисності переоцінених активів слід відображати як їх уцінку згідно з відповідними стандартами, зокрема МСБО 16.



ПРИКЛАД 11.6

Припустімо, що в прикладі 11.5 через рік первісна вартість комбайна була дооцінена до 63 000 грн, тобто зросла в 1,05 рази ($63\,000 : 60\,000$). Внаслідок цього дооцінка балансової вартості становила 2 000 грн [$(40\,000 \cdot 1,05) - 40\,000$]. Сума очікуваного відшкодування комбайна на кінець другого року становила 26 650 грн.

Тоді через два роки, з урахуванням дооцінки накопиченої амортизації комбайна, його оцінка матиме такий вигляд:

Первісна вартість	63 000
Накопичена амортизація ($20\,000 \cdot 1,05$)	21 000
Залишкова вартість	42 000.

Зменшення корисності основних засобів фактично означає уцінку їх балансової вартості на 15 350 грн ($42\,000 - 26\,650$), тобто в 0,6345238 рази [$(42\,000 - 15\,350) : 42\,000$].

Звідси первісна вартість комбайна внаслідок зменшення корисності становитиме 39 975 грн ($63\,000 \cdot 0,6345238$), а накопичена амортизація відповідно 13 325 ($21\,000 \cdot 0,6345238$).

Виходячи з цього, збиток від зменшення корисності в даному випадку буде відображений записом, грн:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	7 675
Д-т рахунка "Дооцінка"	2 000
Д-т рахунка "Втрати від уцінки основних засобів"	13 350
К-т рахунка "Основні засоби"	23 025.

Оцінка комбайна на кінець другого року після зменшення корисності виглядатиме так:

Первісна вартість	39 975
Накопичена амортизація	13 325
Залишкова вартість	26 650.

Сторнування збитку від зменшення корисності активів

У процесі подальшої експлуатації основних засобів фактори, що викликали зменшення їхньої корисності, можуть припинити дію або зникнути. Наслідком цього може бути зростання суми очікуваного відшкодування.

Оцінюючи наявність того, що збиток від зменшення корисності, визнаний у попередні роки, вже не існує або зменшився, слід брати до уваги такі ознаки (рис. 11.4).

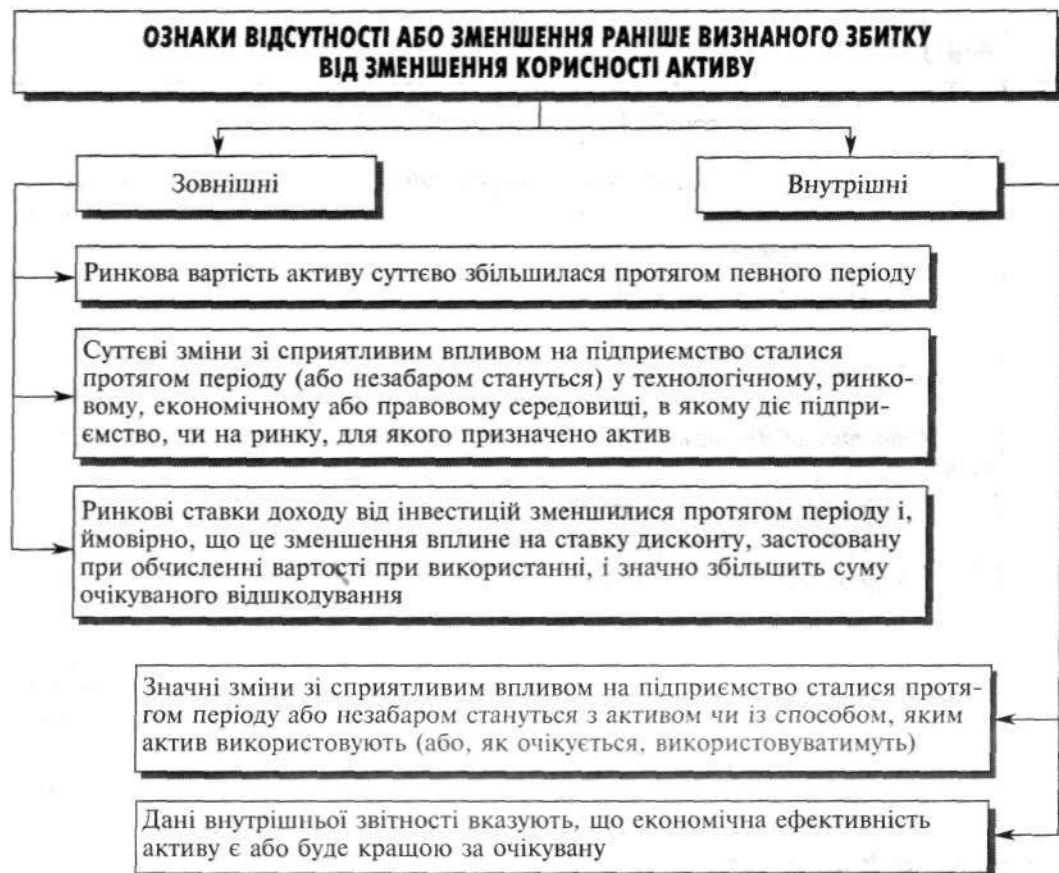


Рис. 11.4. Мінімальні ознаки зникнення причин зменшення корисності

Якщо є ознаки того, що раніше визнаного збитку від зменшення корисності вже немає або він зменшився, це може свідчити про необхідність повного або часткового сторнування суми визнаного збитку від зменшення корисності. При цьому МСБО 36 вимагає сторнувати збиток від зменшення корисності активу, визнаний у попередні роки, якщо і тільки якщо відбулася зміна в оцінках, застосованих для визначення суми очікуваного відшкодування з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності. Збиток від зменшення корисності сторнується тільки тією мірою, якою він не збільшує балансової вартості активу вище за балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яка була до зменшення корисності активу, визнаного у попередні роки.

Сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, що не переоцінювалися, негайно визнається як дохід (прибуток) у Звіті про прибутки та збитки.

Сторнування збитку від зменшення корисності переоцінених активів відображається як їх дооцінка згідно з відповідним стандартом.



ПРИКЛАД 11.7

Припустімо, наприкінці третього року експлуатації комбайна сума очікуваного відшкодування зросла на 6 000 грн.

Балансова вартість комбайна на цей момент дорівнює:

- а) при оцінці його за первісною вартістю — 21 000 грн $[60\ 000 - (32\ 000 + 7\ 000)]$;
 б) у разі його переоцінки — 19 988 грн $[26\ 650 - (26\ 650 : 4)]$.

При оцінці основних засобів за первісною вартістю слід зробити такий запис, грн:

Д-т рахунка “Накопичена амортизація основних засобів” 6 000

К-т рахунка “Дохід від сторнування зменшення корисності основних засобів” 6 000.

У випадку обліку основних засобів за переоціненою вартістю запис матиме такий вигляд, грн:

Д-т рахунка “Основні засоби” 11 999

К-т рахунка “Дохід від переоцінки основних засобів” 6 000

К-т рахунка “Накопичена амортизація основних засобів” 5 999.

Після сторнування збитку від зменшення корисності амортизаційні відрахування слід коригувати у подальших періодах з урахуванням переглянутої балансової вартості активу (його ліквідаційна вартість) та залишкового терміну його корисної експлуатації.

У практиці можуть траплятися випадки, коли збитки від зменшення корисності або втрати основних засобів компенсуються підприємству третьою стороною.

Наприклад, страхова компанія може сплатити підприємству компенсацію втрат від зменшення корисності основних засобів унаслідок стихійного лиха. Іншим прикладом є компенсація, сплачена державою за експропрійовані основні засоби.

Згідно з МСБО 16 “Основні засоби”, вартість такої компенсації слід визнавати доходом підприємства одночасно з визнанням дебіторської заборгованості третьої сторони.

11.3. ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОДИНИЦІ, ЯКА ГЕНЕРУЄ ГРОШОВІ КОШТИ

Вартість очікуваного відшкодування слід визначати для кожного конкретного активу. Проте суму очікуваного відшкодування окремого активу неможливо визначити, якщо:

- а) вартість при використанні не можна оцінити як близьку до справедливої вартості (за вирахуванням грошових потоків) активу (наприклад, якщо майбутні грошові потоки від безперервного використання активу є настільки малими, що їх можна не брати до уваги);
 б) актив не генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів.

Прикладом таких активів є: устаткування цеху, яке використовується разом із іншими механізмами для виробництва продукції; активи, які прямо не генерують

грошових потоків, але використовуються разом з іншими активами, які генерують грошові потоки; корпоративні активи та гудвіл.

Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу визначити неможливо, тоді суму очікуваного відшкодування слід визначати для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив.

Одиниця, яка генерує грошові кошти (Cash-Generating Unit), — це найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів унаслідок безперервного використання, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Прикладами одиниці, яка генерує грошові кошти, може бути:

- ✓ група свердловин в одному полі;
- ✓ парк літаків одного аеропорту;
- ✓ група устаткування, що використовується для виробництва однієї продукції.

Якщо існує активний ринок для продукції, виробленої активом або групою активів, цей актив або групу активів слід ідентифікувати як одиницю, яка генерує грошові кошти, навіть якщо деяку частину або всю продукцію використовують внутрішньо. Якщо це так, найкращу оцінку керівництвом майбутніх ринкових цін на продукцію слід застосовувати, визначаючи:

- а) вартість використання цієї одиниці, яка генерує грошові кошти, якщо оцінюють майбутні надходження грошових коштів, пов'язані з внутрішнім використанням продукції;
- б) вартість використання інших одиниць, які генерують грошові кошти, якщо оцінюють майбутні вибуття грошових коштів, пов'язані з внутрішнім використанням продукції.

Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від одного періоду до іншого для того самого активу або типів активів, доки зміна підходу до їх визначення не буде виправданою.

Сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, є більшою з двох оцінок: справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж) одиниці, яка генерує грошові кошти, та вартості при використанні.

Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо розподілити на одиницю, яка генерує грошові кошти, або віднести до неї на обґрунтованій та послідовній основі і які генеруватимуть майбутні надходження грошових коштів, оцінених при визначенні вартості при використанні одиниці, яка генерує грошові кошти.

Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, не включає балансової вартості будь-якого визнаного зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, можна визначити, не враховуючи це зобов'язання.

Перевіряючи одиницю, яка генерує грошові кошти, на зменшення корисності підприємства, слід:

- 1) встановити, чи розподілено на одиницю, яка генерує грошові кошти, пов'язаний з нею гудвіл;
- 2) визначити всі корпоративні активи, пов'язані з одиницею, яка генерує грошові кошти.

Гудвіл

З метою перевірки на зменшення корисності, гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, на дату придбання слід розподіляти на кожну одиницю покупця, яка генерує грошові кошти (або групи таких одиниць), яка, як очікується, отримує вигоди від того, чи віднесено інші активи і зобов'язання придбаного бізнесу до цієї одиниці (або групи одиниць).

При цьому кожна одиниця (або група одиниць), на яку розподілено гудвіл, має:

- ✓ являти найменший рівень в межах підприємства, в якому гудвіл розглядається для цілей внутрішнього управління;
- ✓ не бути більшою за сегмент, заснований на первісному або вторинному форматі звітності підприємства, визначеному згідно з МСБО 14.

Якщо первісний розподіл гудвілу, придбаного у результаті об'єднання бізнесу, не може бути завершеним до кінця річного періоду, на який вплинуло об'єднання бізнесу, цей первісний розподіл слід завершити до кінця першого річного періоду, починаючи з дати придбання.

Коли гудвіл було розподілено на одиницю, яка генерує грошові кошти, і підприємство позбувається діяльності всередині цієї одиниці, гудвіл, пов'язаний з такою діяльністю, слід:

- ✓ включити до балансової вартості діяльності при визначенні прибутку або збитку від вибуття;
- ✓ оцінювати на основі відносних оцінок діяльності, якої позбулися, та частини одиниці, яка генерує грошові кошти, що залишилась доти, доки підприємство може продемонструвати, що інший метод краще відображає гудвіл, пов'язаний із цією діяльністю.

Якщо підприємство реорганізує свою структуру звітності шляхом змін композиції однієї або більше одиниць, які генерують грошові кошти і на які гудвіл було розподілено, гудвіл слід перерозподілити на одиниці, які є результатом реорганізації. Перерозподіл слід виконати методом відносної вартості (подібним до того, що використовується, коли підприємство позбувається діяльності в межах одиниці, яка генерує грошові кошти) доти, доки підприємство здатне продемонструвати, що інший метод краще відображає гудвіл, пов'язаний з реорганізованими одиницями.

Перевірка одиниці, яка генерує грошові кошти, щодо зменшення її корисності залежить від того, чи було розподілено на цю одиницю пов'язаний з нею гудвіл (*рис. 11.5*).

Щорічна перевірка щодо зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, може бути виконана в будь-який час упродовж річного періоду. При цьому перевірку слід здійснювати у той самий час кожного року.

Різні одиниці, які генерують грошові кошти, можна перевіряти щодо зменшення корисності у різний час. Але якщо гудвіл, розподілений на одиницю, яка генерує грошові кошти, було придбано в результаті об'єднання бізнесу упродовж поточного звітного періоду, таку одиницю слід перевіряти щодо зменшення корисності до кінця поточного звітного періоду.

Якщо активи, що утворюють одиницю, яка генерує грошові кошти і на яку було розподілено гудвіл, перевіряють на зменшення корисності на ту саму дату, що й одиницю, яка включає гудвіл, їх слід перевіряти на зменшення корисності до перевірки такої одиниці. Аналогічний підхід застосовують, якщо одиниці, які генерують грошові кошти, утворюють групу одиниць, які генерують грошові кошти.

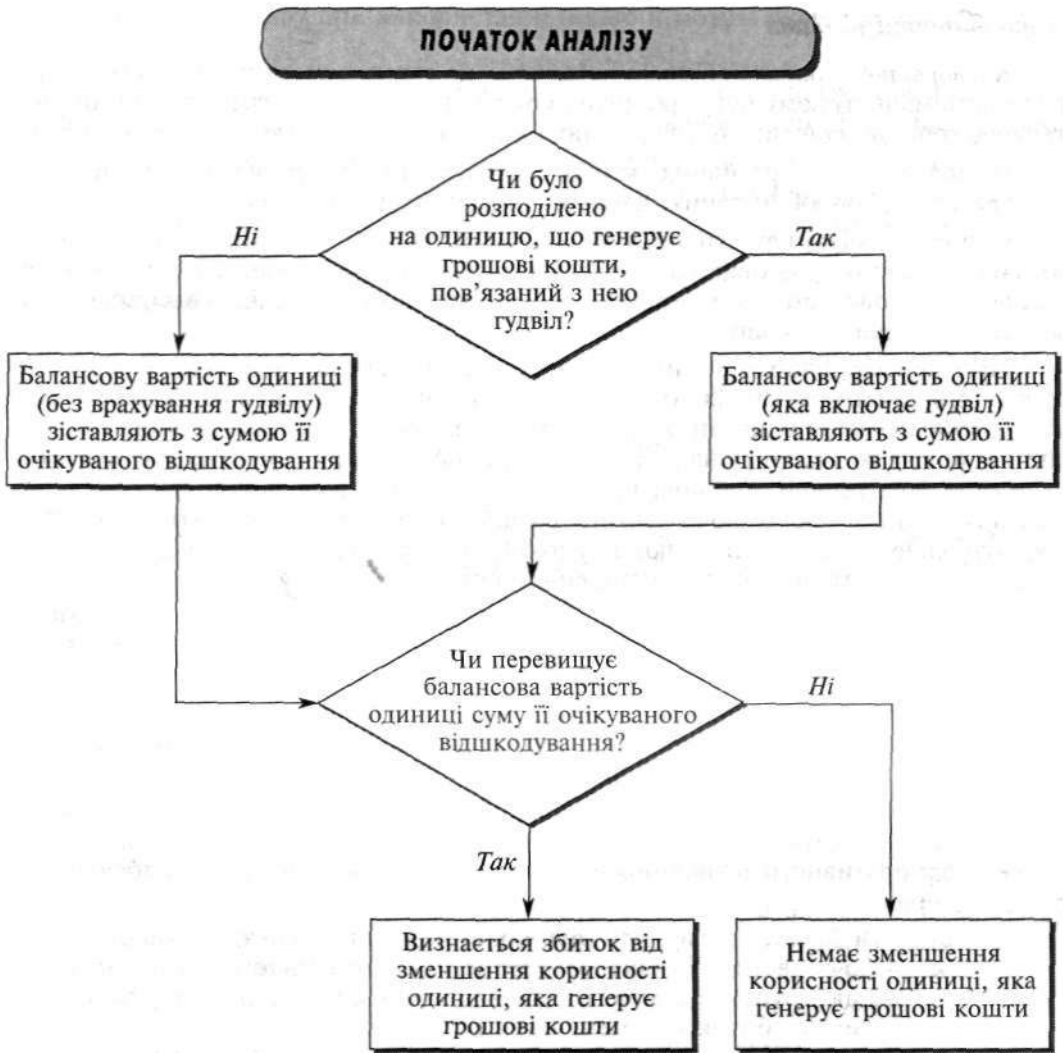


Рис. 11.5. Алгоритм аналізу щодо зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти

Для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і на яку було розподілено гудвіл, може бути використано останній детальний розрахунок, зроблений у попередньому періоді, за умови наявності наступних критеріїв:

- ✓ активи і зобов'язання одиниці істотно зменшилися з дати останньої перевірки;
- ✓ останній розрахунок суми очікуваного відшкодування свідчить, що ця сума значно перевищує балансову вартість одиниці;
- ✓ аналіз подій та обставин, що сталися після останнього розрахунку очікуваного відшкодування, спростовує ймовірність того, що поточна сума очікуваного відшкодування буде меншою за поточну балансову вартість одиниці.

Корпоративні активи

Корпоративні активи (Corporate Assets) — це активи, за винятком гудвілу, які сприяють майбутньому руху грошових коштів як від досліджуваної одиниці, яка генерує грошові кошти, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

Прикладом корпоративних активів є будинок головного офісу, активи відділу електронної обробки даних, науково-дослідного центру тощо.

Основною характеристикою корпоративних активів є те, що вони не генерують надходження грошових коштів незалежно від інших активів або груп активів, а їхню балансову вартість не можна повністю віднести до досліджуваної одиниці, яка генерує грошові кошти.

При перевірці щодо зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, підприємству слід ідентифікувати всі корпоративні активи, які відносяться до досліджуваної одиниці. Якщо частину балансової вартості корпоративного активу можна розподілити на обґрунтованій та послідовній основі на досліджувану одиницю, яка генерує грошові кошти, підприємству слід порівняти балансову вартість одиниці (включаючи частину балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю одиницю) з сумою її очікуваного відшкодування та у разі наявності визнати збиток від зменшення корисності.

Якщо частину балансової вартості корпоративного активу не можна розподілити на обґрунтованій та послідовній основі на досліджувану одиницю, яка генерує грошові кошти, підприємству слід:

- ✓ зіставити балансову вартість (за виключенням корпоративного активу) одиниці з сумою її очікуваного відшкодування та у разі наявності визнати збиток від зменшення корисності;
- ✓ визначити найменшу групу одиниць, які генерують грошові кошти (до якої належить досліджувана одиниця), на яку частину балансової вартості корпоративного активу можна розподілити на обґрунтованій і послідовній основі;
- ✓ зіставити балансову вартість групи одиниць, які генерують грошові кошти (включаючи частину балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю групу), з сумою її очікуваного відшкодування та у разі наявності визнати збиток від зменшення корисності.

Розподіл вартості корпоративних активів розглянуто у **прикладі 11.9**.

Збиток від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти

Збиток від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, визнається тільки якщо сума її очікуваного відшкодування менша за її балансову вартість. Для зменшення балансової вартості активів одиниці (групи одиниць) збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) спочатку на гудвіл, розподілений на цю одиницю (групу одиниць), яка генерує грошові кошти (якщо він є);
- б) потім на інші активи одиниці (групи одиниць) пропорційно балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці.

Розподіляючи збиток від зменшення корисності, балансову вартість активу не можна зменшувати нижче за найбільшу з таких оцінок:

- а) справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж) активу (якщо її можна визначити);

- б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);
в) нуля.

Суму збитку від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці.

Зменшення балансової вартості активів одиниці в результаті розподілу між ними збитку від зменшення корисності цієї одиниці відображається в обліку та звітності аналогічно збитку від зменшення корисності окремого активу.



ПРИКЛАД 11.8

В січні підприємство "Лорд" придбало за 65 000 дол. компанію "Чистовоз", основною діяльністю якої є збір та перевезення сміття. Компанії "Чистовоз" належить чотири вантажівки та ліцензія місцевого органу влади на перевезення сміття. Вартість ліцензії становить 4 000 дол. Справедлива вартість (за вирахуванням витрат на продаж) однієї вантажівки на дату придбання становила 15 000 дол. 1 лютого одна вантажівка потрапила в аварію та не підлягає відновленню. Це суттєво зменшило потужність компанії, внаслідок чого її вартість при використанні зменшилась до 48 200 дол. Отже, збиток від зменшення корисності компанії дорівнює:

$$64\ 000 - 48\ 200 = 15\ 800 \text{ дол.}$$

Розподіл суми цього збитку можна подати так:

	1 січня	Збиток від зменшення корисності	1 лютого
Гудвіл	1 000	(800)	200
Нематеріальні активи	4 000	—	4 000
Вантажівки	60 000	(15 000)	45 000
Разом	65 000	15 800	49 200.

Збиток від зменшення корисності в сумі 15 000 дол. віднесено до вантажівки, що потрапила в аварію, оскільки суму очікуваного відшкодування можна оцінити індивідуально. Решта суми збитку (800 дол.) відноситься до гудвілу.

Виходячи з цього, слід зробити такі бухгалтерські записи, дол.:

1. Відображення збитку від зменшення корисності активів:

Д-т рахунка "Втрати від зменшення корисності активів"	15 800
К-т рахунка "Накопичена амортизація та накопичений збиток від зменшення корисності основних засобів"	15 000
К-т рахунка "Накопичений збиток від зменшення корисності гудвілу"	800.

2. Списання вантажівки:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація та накопичений збиток від зменшення корисності основних засобів"	15 000
К-т рахунка "Основні засоби"	15 000.

Припустімо, що станом на 31 травня вартість ліцензії знизилась до 3 800 дол., а вартість при використанні становила 46 000 дол.

	1 січня	Збиток від зменшення корисності	31 травня
Гудвіл	200	(200)	-0-
Нематеріальні активи	4 000	(200)	3 800

Вантажівки	45 000	(2 800)	42 200
Разом	49 200	3 200	46 000.

Загальну суму збитку від зменшення корисності було розподілено наступним чином: 200 дол. було списано для зменшення гудвілу до нуля. Решту збитку в сумі 3 000 дол. слід розподілити між іншими активами пропорційно їх вартості:

$$\frac{4\,000}{45\,000} = 0,089.$$

Це означає, що 267 дол. ($3\,000 \cdot 0,089$) слід списати на зменшення вартості ліцензії. Проте неможливо знизити вартість ліцензії нижче за її чисту ціну реалізації. Тому максимальна сума, що підлягає списанню на зменшення вартості ліцензії, становить 200 дол. Решту 67 дол. слід віднести на зменшення вартості вантажівок. Отже, сума збитку, розподілена на вантажівки, дорівнює:

$$(3\,000 \cdot 0,089) + 67 = 2\,800 \text{ дол.}$$

Збиток від зменшення корисності буде відображений записом:

Д-т рахунка "Втрати від зменшення корисності активів"	3 200
К-т рахунка "Накопичений збиток від зменшення корисності гудвілу"	200
К-т рахунка "Накопичена амортизація та накопичений збиток від зменшення корисності нематеріальних активів"	200
К-т рахунка "Накопичена амортизація та накопичений збиток від зменшення корисності основних засобів"	2 800.



ПРИКЛАД 11.9

Корпорація "Молюск" має три одиниці, які генерують грошові кошти: "Альфа", "Бета" і "Гама". Балансова вартість цих одиниць не включає гудвіл.

Унаслідок істотних змін у технологічному середовищі корпорація "Молюск" здійснила перевірку щодо зменшення корисності кожної одиниці, яка генерує грошові кошти.

На кінець року є така інформація щодо оцінки одиниць, тис. євро:

	Балансова вартість	Сума очікуваного відшкодування
"Альфа"	600	1 194
"Бета"	900	984
"Гама"	1 200	1 626.

Керівництво діяльністю корпорації зосереджено в її штаб-квартирі, балансова вартість якої складається з вартості будівлі (900 тис. євро) і центру досліджень (300 тис. євро).

Припустімо, що вартість будівлі штаб-квартири може бути розподілена на обґрунтованій і послідовній основі між одиницями, які генерують грошові кошти, а вартість центру досліджень — ні. Основні засоби штаб-квартири амортизують на прямолінійній основі. Залишковий період корисного використання одиниці "Альфа" становить 10 років, а одиниць "Бета" і "Гама" — 20 років.

Виходячи з наведених даних, розподілимо вартість корпоративних активів на одиниці, які генерують грошові кошти:

Показник	"Альфа"	"Бета"	"Гама"	Разом
Балансова вартість	600	900	1 200	2 700
Період корисного використання	10	20	20	
Зважена на основі періоду корисного використання	1	2	2	
Балансова вартість після зваження	600	1 800	2 400	4 800
Пропорція розподілу вартості будівлі	12%	38%	50%	
Розподіл вартості будівлі штаб-квартири	108	342	450	900
Балансова вартість (після розподілу вартості будівлі)	708	1 242	1 650	3 600.

Зіставлення балансової вартості одиниць, які генерують грошові кошти, з сумою їх очікуваного відшкодування свідчить про наявність збитку від зменшення корисності одиниць "Бета" і "Гама".

	"Альфа"	"Бета"	"Гама"
Балансова вартість	708	1 242	1 650
Сума очікуваного відшкодування	1 194	984	1 626
Збиток від зменшення корисності	0	(258)	(24).

Наступним кроком є розподіл збитку від зменшення корисності між активами одиниць, які генерують грошові кошти, і будівлею штаб-квартири:

	"Бета"	"Гама"
Будівля штаб-квартири	$71 \left(258 \cdot \frac{342}{1\,242} \right)$	$7 \left(24 \cdot \frac{450}{1\,650} \right)$
Активи у складі одиниці	$187 \left(258 \cdot \frac{900}{1\,242} \right)$	$17 \left(24 \cdot \frac{1\,200}{1\,650} \right)$
Разом	258	24.

Припустімо, що найменшою групою одиниць, які генерують грошові кошти, є корпорація в цілому. Тоді розподіл вартості центру дослідження матиме такий вигляд:

	"Альфа"	"Бета"	"Гама"	Будівля досліджень	Центр досліджень	Корпорація в цілому
Балансова вартість	600	900	1 200	900	300	3 900
Збиток від зменшення корисності після першої стадії розподілу	—	(187)	(17)	(78)	—	(282)
Балансова сума після першої стадії розподілу	600	713	1 183	822	300	3 618
Сума очікуваного відшкодування						3 804
Збиток від зменшення корисності для найбільшої одиниці, яка генерує грошові кошти						0

Отже, немає збитку від зменшення корисності корпорації в цілому. Тому слід визнати збиток лише від зменшення корисності у сумі 282 тис. євро, визначений на першій стадії розподілу.

За наявності частки меншості в одиниці, яка генерує грошові кошти і на яку було розподілено гудвіл, балансова вартість такої одиниці включає:

- ✓ частку материнської компанії та частку меншості в ідентифікованих чистих активах одиниці;
- ✓ частку материнської компанії у гудвілі.

Водночас частина суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, відноситься до частки меншості у гудвілі.



ПРИКЛАД 11.10

На початку року компанія "Букет" придбала 80% звичайних акцій компанії "Ікебана" за 3 200 тис. євро. На цю дату справедлива вартість ідентифікованих чистих активів компанії "Ікебана" становила 3 000 тис. євро, а непередбачених зобов'язань у компанії не було.

Виходячи з цього, у консолідованій фінансовій звітності компанії "Букет" було відображено:

- ✓ гудвіл в сумі 800 тис. євро [$3\,200 - (3\,000 \cdot 0,8)$];
- ✓ чисті ідентифіковані активи компанії "Ікебана" за їх справедливою вартістю 3 000 тис. євро;
- ✓ частку меншості у чистих активах компанії "Ікебана" в сумі 600 тис. євро ($3\,000 \cdot 0,2$).

Активи компанії "Ікебана" у сукупності є найменшою групою активів, яка генерує грошові кошти. Тому компанія "Ікебана" є одиницею, яка генерує грошові кошти.

На кінець року компанія "Букет" визначила, що сума очікуваного відшкодування одиниці "Ікебана" становила 2 000 тис. євро. Компанія "Букет" використовує прямолінійний метод амортизації ідентифікованих активів компанії "Ікебана", виходячи з 10-річного періоду їх корисного використання і відсутності ліквідаційної вартості.

	Гудвіл	Ідентифіковані чисті активи	Разом
Валова балансова вартість	800	3 000	3 800
Накопичена амортизація	—	(300)	(300)
Чиста сума	800	2 700	3 500
Невизнана частка меншості ($\frac{800}{0,8} \cdot 0,2$)	200	—	200
Умовно скоригована балансова вартість	1 000	2 700	3 700
Сума очікуваного відшкодування			2 000
Збиток від зменшення корисності			1 700

Суму збитку від зменшення корисності спочатку слід списати на зменшення вартості гудвілу (1 000), а решту суми (700) розподілити між ідентифікованими активами компанії "Ікебана":

	Гудвіл	Ідентифіковані чисті активи	Разом
Балансова вартість	800	2 700	3 500
Збиток від зменшення корисності	(800)	(700)	1 500
Балансова вартість після розподілу збитка від зменшення корисності	—	2 000	2 000.

Сторнування збитку від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти

Сторнування збитку від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти між активами одиниці.

У процесі такого розподілу балансову вартість активу не можна збільшувати вище за нижчу з двох оцінок:

- суми його очікуваного відшкодування (якщо її можна визначити);
- балансової вартості активу (за вирахуванням амортизації) до визнання збитку від зменшення корисності в попередні роки.

У цьому випадку суму сторнування збитку від зменшення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі між іншими активами одиниці, яка генерує грошові кошти.

Збиток від зменшення корисності гудвіл не слід сторнувати в подальших періодах.



ПРИКЛАД 11.11

Наприкінці 20X1 року компанія "Куш" придбала компанію "Швах" за 300 000 дол. Компанія "Швах" має заводи у трьох країнах (А, В і С). Наприкінці 20X4 року уряд країни С прийняв законодавство, що значно обмежило експорт основного продукту компанії "Куш". Компанія "Куш" розрахувала суму очікуваного відшкодування заводу в країні С та порівняла її з балансовою вартістю чистих активів (на основі 10-річного терміну корисного використання):

	Гудвіл	Ідентифіковані активи	Разом
Історична собівартість	12 000	78 000	90 000
Накопичена амортизація	—	(27 000)	27 000
Балансова вартість до визнання збитку від зменшення корисності	12 000	51 000	63 000
Збиток від зменшення корисності	(12 000)	(5 500)	17 500
Балансова вартість після списання збитку від зменшення корисності	—	45 500	45 500.

Збиток від зменшення корисності в сумі 17 500 дол. одразу було списано на витрати звітного періоду.

Балансова вартість чистих активів після зменшення їх корисності підлягає списанню упродовж 7 років, що залишилися (річна сума амортизації дорівнює $45\,500 : 7 = 6\,500$).

В 20X7 році законодавство країни С було змінено, що значно збільшило експортні поставки для компанії "Куш". Унаслідок цього компанія очікує зростання

обсягу виробництва на 40%. У зв'язку з цим 31 грудня 20X7 року компанія здійснила перерахунок суми очікуваного відшкодування заводу у країні С, дол.:

	Гудвіл	Ідентифіковані активи	Разом
Балансова вартість після зменшення корисності	—	45 500	45 500
Додаткова амортизація на кінець 20X7 року (4 · 6 500)	—	(26 000)	(26 000)
Разом		19 500	19 500
Сума очікуваного відшкодування			35 750
Перевищення суми очікуваного відшкодування над балансовою вартістю активів			16 250.
Визначимо історичну балансову вартість ідентифікованих активів:			
Історична собівартість			78 000
Накопичена амортизація за сім років (7 · 7 800 · 1/10)			54 600
Балансова сума			23 400.

Отже, слід сторнувати збиток від зменшення корисності лише в сумі 12 350 дол. (35 750 — 23 400).

Наведемо узагальнений розрахунок балансової вартості активів заводу С на 31 грудня 20X7 року:

	Гудвіл	Ідентифіковані активи	Разом
Історична собівартість	12 000	78 000	90 000
Накопичена амортизація (20X2—20X4 рр.)	—	(27 000)	27 000
Збиток від зменшення корисності (12 000)	(12 000)	(5 500)	17 500
Накопичена амортизація (20X2—20X7 рр.)	—	(26 000)	(26 000)
Балансова сума	—	19 500	19 500
Сторнування збитку від зменшення корисності		12 350	12 350
Переглянута балансова сума		31 850	31 850.

11.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ

У разі зменшення корисності активів згідно з МСБО 36 для кожного класу таких активів слід розкривати:

- суму збитків від зменшення корисності, визнаних у Звіті про прибутки та збитки протягом періоду, а також статті звіту, до яких включено ці збитки;
- суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у Звіті про прибутки та збитки протягом періоду, а також статті звіту, в яких відображено сторнування цих збитків;
- суму збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду;

- г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду.

Якщо збиток від зменшення корисності для окремого активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, визнається або сторнується протягом періоду і є суттєвим для фінансових звітів підприємства, слід розкривати інформацію про:

- а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;
- б) визнану або сторновану суму збитків від зменшення корисності;
- в) для окремого активу:

- ✓ характер активу;
- ✓ сегмент, за яким подають звітність і до якого належить актив (на основі первинного формату підприємства, визначеного в МСБО 14 "Звітність за сегментами", якщо підприємство застосовує МСБО 14);

- г) для одиниці, яка генерує грошові кошти:

- ✓ опис одиниці, яка генерує грошові кошти (наприклад, чи є вона асортиментом продукції, заводом, діяльністю підприємства, географічним регіоном, сегментом, за яким надають звітність згідно з визначенням у МСБО 14 або в іншому МСБО);
- ✓ суму збитку від зменшення корисності, визнану або сторновану за класом активів і звітним сегментом на основі первинного формату підприємства (визначеного у МСБО 14, якщо підприємство застосовує МСБО 14);
- ✓ якщо сукупність активів для одиниці, яка генерує грошові кошти, змінилася з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти (якщо така зміна є), підприємству слід описувати поточний та колишній способи об'єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення одиниці, яка генерує грошові кошти;

- г) чи сума очікуваного відшкодування активу (одиниці, яка генерує грошові кошти) є його справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж), чи вартістю при використанні;

- д) основу, застосовану для визначення справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж), якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж); чи визначено справедливую вартість із посиланням на активний ринок;

- е) ставку (ставки) дисконту, застосовану під час поточної оцінки та під час попередньої оцінки (якщо вона є) вартості при використанні, якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.

Також слід розкривати таку інформацію щодо сукупних збитків від зменшення корисності і сукупні суми сторнування збитку від зменшення корисності, визнаних упродовж звітнього періоду:

- ✓ основні класи активів, на які вплинув збиток від зменшення корисності та сторнування цього збитку;
- ✓ основні події та обставини, що призвели до визнання цих збитків та їх сторнування.

Якщо збитки від зменшення корисності, визнані (сторновані) протягом періоду, у своїй сукупності суттєві для фінансових звітів підприємства, то підприємству слід розкривати стисло інформацію про:

- а) основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності (сторнування збитків від зменшення корисності), про які не розкрито інформацію щодо окремого активу або одиниці;
- б) основні події або обставини, які спричинили визнання (сторнування) цих збитків від зменшення корисності, про які не розкрито інформацію щодо окремого активу або одиниці.

Якщо будь-яку частину гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, упродовж періоду не було розподілено на одиницю (групу одиниць), яка генерує грошові кошти, на дату звітності суму нерозподіленого гудвілу слід розкривати разом із причинами, чому ця сума залишилася нерозподіленою.

Для кожної одиниці (групи одиниць), яка генерує грошові кошти, на яку було розподілено суму гудвілу або нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання, яка є значною (у порівнянні з сукупною балансовою вартістю гудвілу або нематеріальних активів підприємства з невизначеним строком корисного використання), підприємству слід розкривати таку інформацію:

- 1) балансову вартість гудвілу, розподілену на одиницю (групу одиниць);
- 2) балансову вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, розподілену на одиниці (групу одиниць);
- 3) основу, на якій було визначено суму очікуваного відшкодування одиниці (або групи одиниць), тобто вартість при використанні чи справедливу вартість (за вирахуванням витрат на продаж);
- 4) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на вартості при використанні, слід надавати:
 - ✓ опис кожного ключового припущення, спираючись на яке керівництво планувало грошові потоки на період, охоплений останніми бюджетами (прогнозами). Ключовими є припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;
 - ✓ опис підходу керівництва до визначення оцінки (оцінок), що відносяться до кожного ключового припущення, зокрема чи відображає ця оцінка (оцінки) минулий досвід або, якщо доречно, узгодженість із зовнішніми джерелами інформації, якщо ні, як і чому вона відрізняється від минулого досвіду або зовнішніх джерел інформації;
 - ✓ період, на який керівництво планує грошові потоки на основі затверджених бюджетів (прогнозів). Якщо період, більший за п'ять років, було використано для одиниці (одиниць), яка генерує грошові кошти, слід пояснити, чому довший період є виправданим;
 - ✓ відсоток зростання, використаний для екстраполяції грошових потоків, очікуваних після періоду, охопленого останніми бюджетами (прогнозами), і обґрунтування будь-якого періоду зростання, яке перевищує довгостроковий середній відсоток зростання для продуктів, галузей або країни (або країн), в якій діє підприємство, або для ринків одиниці (групи одиниць);
 - ✓ ставка (ставки) дисконту, застосована для планування грошових потоків;
- 5) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на справедливій вартості (за вирахуванням витрат на продаж), слід наводити методологію, використану для визначення справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж). Якщо справедливу вартість (за вирахуванням витрат на

продаж) не визначено з використанням спостережної ринкової ціни для одиниці (групи одиниць), слід також розкривати наступну інформацію:

- ✓ опис кожного ключового припущення, на основі якого керівництво визначало справедливу вартість (за вирахуванням витрат на продаж);
- ✓ опис підходу керівництва до визначення оцінки (оцінок) відносно до кожного ключового припущення, зокрема чи відображає ця оцінка (оцінки) минулий досвід або, якщо доречно, узгодженість із зовнішніми джерелами інформації, якщо ні, чому і як вона відрізняється від минулого досвіду або зовнішніх джерел інформації;

б) якщо обґрунтована можлива зміна в ключовому припущенні, на якому базується визначення керівництвом суми очікуваного відшкодування, є причиною того, що балансова вартість одиниці (групи одиниць) перевищує суму її очікуваного відшкодування, слід розкривати:

- ✓ суму, на яку сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує її балансову вартість;
- ✓ оцінку, яка відноситься до ключового припущення;
- ✓ суму, на яку слід змінити оцінку ключового припущення після включення впливу такої зміни на інші змінні, використані для визначення суми очікуваного відшкодування, щоб сума очікуваного відшкодування одиниці (або групи одиниць) дорівнювала її балансовій вартості.

Якщо балансова вартість гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання розподілена в межах складної одиниці (або групи одиниць), яка генерує грошові кошти, а сума, розподілена так на кожну одиницю (групу одиниць), є незначною в порівнянні з загальною сумою гудвілу або нематеріальними активами з невизначеним строком корисного використання, цей факт слід розкривати разом із сукупною сумою гудвілу або нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання, розподіленими на ці одиниці (групи одиниць).

На додаток, коли сума очікуваного відшкодування будь-якої з таких одиниць (груп одиниць) базується на подібному ключовому припущенні, та сукупна балансова вартість гудвілу або нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, розподілена на них, є значною в порівнянні з підсумком балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів (із невизначеним строком корисного використання), підприємству слід розкривати цей факт разом із:

- 1) сукупною балансовою вартістю гудвілу, розподіленого на ці одиниці (групи одиниць);
- 2) сукупною балансовою вартістю нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання, розподіленою на ці одиниці (групи одиниць);
- 3) опис ключових припущень;
- 4) опис підходу керівництва до визначення оцінки (оцінок), віднесеної до кожного ключового припущення, зокрема чи відображає ця оцінка (оцінки) минулий досвід або, якщо доречно, узгодженість із зовнішніми джерелами інформації, якщо ні, як і чому вона відрізняється від минулого досвіду або зовнішніх джерел інформації;
- 5) якщо обґрунтована можлива зміна в ключовому припущенні, на якому базується визначення керівником суми очікуваного відшкодування, є причиною того, що сукупна балансова вартість одиниці (групи одиниць) перевищує суму їх очікуваного відшкодування, слід розкривати:

- ✓ суму, на яку сукупна сума очікуваного відшкодування одиниць (груп одиниць) перевищує сукупну суму їх балансових вартостей;
- ✓ оцінку (оцінки), віднесену до ключового припущення;
- ✓ суму, на яку слід змінити оцінку ключового припущення після включення будь-якого впливу на інші змінні, використані для визначення суми очікуваного відшкодування, щоб сукупна сума очікуваного відшкодування одиниць (груп одиниць) дорівнювала сукупній сумі їх балансових вартостей.

Далі наведено приклад розкриття інформації про зменшення корисності активу.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "МАГНІТОГОРСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"

13. Основні засоби (фрагмент)

З метою зменшення корисності сума відшкодування була визначена для кожної одиниці, яка генерує грошові кошти. Кожна оцінена компанія Групи розглядалась як одиниця, яка генерує грошові кошти. Однак коли дочірні підприємства були повністю інтегровані до материнської компанії, їх було включено до одиниці, яка генерує грошові кошти Групи. Це узгоджено з методом, яким було визначено суму очікуваного відшкодування, коли було визнано збиток від зменшення корисності в 2000 році. Сумою очікуваного відшкодування є їх вартість при використанні, визначена шляхом дисконтування майбутніх грошових потоків кожної одиниці, генерованих від безпосереднього використання основних засобів та від їх кінцевого вибуття. Для визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів материнського підприємства було застосовано ставку 16%. Різні ставки дисконту в діапазоні 19–21% були застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів суттєвих дочірніх підприємств Групи залежно від характеристики кожного оціненого дочірнього підприємства.

В 2001 році ставка дисконту 20% була застосована для визначення суми очікуваного відшкодування материнської компанії та її дочірніх підприємств.

Визнання переоцінки та зменшення корисності.

Розподіл результатів переоцінки та тестування щодо зменшення корисності були застосовані до основних засобів на постатейній основі. В результаті наступні суми були визнані у Звіті про прибуток та Звіті про зміни у власному капіталі.

	2002	
	Звіт про прибуток	Звіт про зміни у власному капіталі
Сторнування збитку від зменшення корисності, визнаного в попередні роки	369	—
Дооцінка	—	1 042
Збиток від зменшення корисності	(219)	(851)
Уцінка	(88)	—
Вплив на основні засоби	62	191
Вплив відстроченого прибутку	(15)	(46)
Чистий вплив на Звіт про прибуток/ Звіт про зміни у власному капіталі	47	145.

ВИТРАТИ НА ПОЗИКИ

Порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики встановлено МСБО 23 “Витрати на позики”, який було первісно видано 1983 року. Після перегляду 1993 року цей стандарт набрав чинності з 1 січня 1995 року.

Згідно з МСБО 23, *витрати на позики (Borrowing Costs)* — це витрати на сплату відсотків або інші витрати, пов’язані із запозиченням коштів. Такі витрати звичайно включають:

- ✓ проценти за банківським овердрафтом, короткостроковими та довгостроковими позиками;
- ✓ амортизацію дисконту або премії, пов’язану з борговими зобов’язаннями;
- ✓ амортизацію допоміжних витрат, що виникають у зв’язку з отриманням позики;
- ✓ фінансові витрати, пов’язані з капітальною (фінансовою) орендою;
- ✓ курсові різниці, що виникають у зв’язку з позиками в іноземній валюті, тією мірою, якою вони розглядаються як коригування витрат на проценти.

МСБО 23 містить два підходи до обліку витрат на позики (рис. 12.1).



Рис. 12.1. Підходи до обліку витрат на позики

Відповідно до базового підходу, встановленого МСБО 23, витрати на позики слід відображати як витрати того періоду, в якому вони були понесені, незалежно від використання позики.

Згідно з МСБО 1, ці витрати наводять окремою статтею у Звіті про прибутки та збитки. У практиці такі витрати часто подають у звітності як чисті фінансові витрати (тобто за вирахуванням фінансових доходів), якщо їх сума несуттєва.

Згідно з дозволеним альтернативним підходом витрати на позики, які безпосередньо зараховують до придбання або створення (будівництва, виробництва тощо) кваліфікованого активу, можуть бути капіталізовані, тобто включені до собівартості цього активу.

Кваліфікований актив (Qualifying Asset) — це актив, підготовка якого до реалізації або використання за призначенням обов'язково потребує значного часу.

Прикладами кваліфікованих активів є:

- ✓ запаси, які потребують значного часу для підготовки їх до реалізації (наприклад, вино, що потребує кількох років витримки);
- ✓ будівельні контракти;
- ✓ виробничі будівлі, електростанції тощо;
- ✓ інвестиційна власність;
- ✓ нематеріальні активи, розроблені власними силами.

Проте ключовим критерієм у кожному конкретному випадку є тривалість часу, необхідна для підготовки активу до використання (або реалізації).

Слід звернути увагу, що до складу кваліфікованих активів може бути включена інвестиційна власність, але не фінансові інвестиції.

Не є кваліфікованими активи, які:

- 1) виробляються постійно або серійно у великій кількості протягом короткого проміжку часу;
- 2) готові для використання за призначенням або реалізації.

Підприємство, яке застосовує альтернативний підхід, дозволений МСБО 23, повинно капіталізувати витрати на позики щодо всіх кваліфікованих активів.

Витратами, що підлягають капіталізації, є ті витрати на позики, яких могло б уникнути в разі відсутності витрат на кваліфікований актив. Якщо кошти було позичено конкретно з метою отримання кваліфікованого активу, тоді капіталізації підлягають фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням доходу від тимчасового інвестування цих позичених коштів.



ПРИКЛАД 12.1

Підприємство позичило 1 млн гривень для фінансування будівництва нового цеху. Частина цих коштів інвестовано в ринкові цінні папери, що принесло підприємству дохід 100 тис. грн. Відсотки, сплачені за позикою, становили 250 тис. грн. Отже, сума відсотків, що підлягає капіталізації, дорівнює 150 тис. грн (250 – 100).

Іноді складно встановити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і визначити позики, яких можна було б уникнути в разі відсутності витрат на цей актив. Такі труднощі виникають, наприклад, коли:

- ✓ існує централізована координація фінансової діяльності підприємства;
- ✓ група використовує різні інструменти позики з різними ставками відсотка та позичає ці кошти іншим компаніям групи на різних умовах;
- ✓ позики, отримані в іноземній валюті, обмінний курс якої коливається, оскільки група діє в умовах високого рівня інфляції.

За таких умов визначення суми витрат на позики, пов'язаної з кваліфікованим активом, потребує спеціального аналізу.

У випадку коли діяльність підприємства фінансується за рахунок різних видів позикового капіталу і ці кошти використовуються для отримання кваліфікованого активу, сума витрат на позики, що підлягає капіталізації, визначається із застосуванням розрахункової норми капіталізації до витрат на цей актив. Нормою капіталізації є середньозважена величина витрат на всі непогашені позики підприємства протягом періоду.

Витрати на позики, що підлягають капіталізації, визначають як добуток норми капіталізації та середньої балансової вартості кваліфікованого активу (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики) протягом періоду. При цьому слід мати на увазі, що витрати на кваліфікований актив включають лише витрати у вигляді: сплачених грошових коштів, переданих інших активів, прийнятих зобов'язань під певний відсоток. Ці витрати зменшуються на суму проміжних платежів і грантів, отриманих у зв'язку з активом.



ПРИКЛАД 12.2

Протягом року підприємство інвестувало в будівництво системи очисних споруд 2 550 тис. грн, з яких 350 тис. грн є кредиторською заборгованістю на кінець року.

Залишок позикового капіталу включає, тис. грн:

— поточне кредитування (овердрафт)	300	(річна ставка відсотку 15%)
— довгостроковий кредит	500	(20%)
— випущені облигації	1 000	(10%).

Система очисних споруд є кваліфікованим активом, а підприємство застосовує альтернативний підхід, дозволений МСБО 23, який передбачає капіталізацію витрат на позики, пов'язані з кваліфікованими активами.

Для визначення витрат на позики, що підлягають капіталізації, розрахуємо норму капіталізації:

$$\frac{(300 \cdot 0,15) + (500 \cdot 0,2) + (1\,000 \cdot 0,1)}{300 + 500 + 1\,000} = \frac{245}{1\,800} = 0,136.$$

Отже, норма капіталізації дорівнює 13,6%.

Тепер визначимо середню балансову вартість кваліфікованого активу за звітний рік:

$$\frac{(2\,550 - 350)}{2} = 1\,100 \text{ тис. грн.}$$

Виходячи з цього, до вартості будівництва очисних споруд слід включити витрати на позики в сумі:

$$\frac{1\,100 \cdot 13,6\%}{100\%} = 149,6 \text{ тис. грн.}$$

Застосовуючи норму капіталізації, слід пам'ятати, що сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.



ПРИКЛАД 12.3

Припустімо, підприємство, розглянуте в попередньому прикладі, не випускало облигацій у звітному році.

Виходячи з цього, норма капіталізації становитиме:

$$\frac{(300 \cdot 0,15) + (500 \cdot 0,2)}{300 + 500} = \frac{145}{800} = 18\%.$$

Звідси витрати на позики, що належать до кваліфікованого активу, дорівнюють:

$$1\,100 \cdot 0,18 = 198 \text{ тис. грн.}$$

Проте ця сума перевищує фактичні витрати на позики, які становлять 145 тис. грн.

Тому в цьому випадку капіталізації підлягає менша сума, тобто 145 тис. грн.

Якщо капітальні вкладення здійснюються протягом року нерівномірно, доречно застосовувати норму капіталізації до середньозваженої балансової вартості кожного активу, а не до загальної середньозваженої вартості протягом періоду.



ПРИКЛАД 12.4

Підприємство здійснювало такі капітальні вкладення протягом року, тис. грн:

січень	150
травень	360
листопад	1 440.

Припустімо, норма капіталізації за цей рік становила 10%, тоді сума витрат на позики, що підлягає капіталізації, дорівнюватиме:

$$\frac{150 + 360 + 1\,440}{2} = 975 \cdot 10\% = 97,5 \text{ тис. грн.}$$

А тепер застосуємо цю норму з урахуванням періоду капітальних вкладень:

Капітальні вкладення, тис. грн	Період використання	Середньозважені капітальні вкладення, тис. грн
150	$\frac{12}{12}$	150
360	$\frac{7}{12}$	210
1 440	$\frac{2}{12}$	240
Разом		600

$$600 \cdot 10\% = 60 \text{ тис. грн.}$$

Виходячи з принципу обачності, капіталізація витрат на позики в сумі 60 тис. грн є прийнятнішою.

Капіталізація витрат на позики починається, коли:

- ✓ понесені витрати пов'язані з кваліфікованим активом;
- ✓ понесені витрати на позики;
- ✓ здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до реалізації або використання за призначенням.

Діяльність, що здійснюється для підготовки активу до реалізації або використання за призначенням, з одного боку, означає не лише фізичне створення активу, а й включає також необхідні операції до початку його створення (отримання дозволу на будівництво, розробка проектної документації тощо). З іншого боку, ця діяльність не включає час утримання активу за відсутності виробництва або розробки, які змінюють стан активу. Наприклад, коли земельна ділянка, придбана під будівництво, утримується без здійснення робіт з її освоєння, витрати на позики, понесені в цей період, не можуть бути капіталізовані.

Капіталізація витрат на позики припиняється протягом тривалих періодів, у яких активна діяльність, пов'язана з підготовкою активу до використання або реалізації, переривається.

Наприклад, не підлягають капіталізації витрати на позики, пов'язані з утриманням об'єктів незавершеного будівництва.

Водночас капіталізація витрат не припиняється протягом періоду, коли ведеться значна технічна або адміністративна діяльність, або в разі тимчасової затримки частини процесу підготовки активу до його використання або реалізації.

Капіталізація витрат на позики припиняється, якщо вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до реалізації або використання за призначенням, по суті, завершена.

Кваліфікований актив може складатися з кількох частин, які створюються окремо, і кожна частина може використовуватися до завершення створення інших частин. Прикладом такого активу є атомна електростанція, яка має кілька енергоблоків, кожний з яких вводиться в експлуатацію в міру завершення його будівництва. У такому випадку капіталізація витрат, пов'язаних з певною частиною кваліфікованого активу, припиняється, якщо завершено всю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до використання за призначенням або реалізації.

Якщо в процесі створення активу з'ясується, що вартість очікуваного відшкодування є нижчою за балансову вартість цього активу, капіталізація витрат на позики продовжується, але балансову вартість слід списати до вартості очікуваного відшкодування.

У примітках до фінансових звітів підприємство має розкривати таку інформацію про витрати на позики:

- 1) облікову політику щодо витрат на позики;
- 2) суму витрат на позики, капіталізовану протягом звітного періоду;
- 3) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, що підлягає капіталізації.

Наводимо приклад розкриття інформації про витрати на позики.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

(9) Витрати на проценти — нетто

Дохід від процентів і витрати на проценти включають:

Млн євро	2002	2001
Дохід від інших цінних паперів і позик, включених до складу інвестицій	8	9
Інші проценти та аналогічний дохід, у тому числі: 2 млн євро (2001: 1 млн євро) від дочірніх компаній	459	108
Проценти та інші аналогічні витрати, в тому числі: 13 млн євро (2001: 5 млн євро) дочірнім компаніям	(916)	(466)
Разом	(449)	(349)

Фінансову оренду основних засобів капіталізовано відповідно до МСБО 17 "Оренда". Проценти у складі орендних платежів у сумі 34 млн євро (2001 р.: 9 млн євро) відображено у витратах на проценти.

Тут не наведено витрати на проценти, понесені для фінансування стадії будівництва. Такі витрати на проценти у сумі 22 млн євро в 2002 році (2001 р.: 30 млн євро) капіталізовано як частину витрат на придбання та будівництво основних засобів, базуючись на незмінній орендній ставці капіталізації 5%.

ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ

Держава може надавати підприємству допомогу з метою заохочення його до здійснення певних заходів, які підприємство не впроваджувало б у разі відсутності такої допомоги. Державна допомога може мати різні форми та різну назву (гранти, субсидії, дотації, премії тощо). Порядок подання та розкриття інформації про державну допомогу у фінансовій звітності визначається МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”, який був прийнятий у листопаді 1982 року та набрав чинності з 1 січня 1984 року.

Цей стандарт не поширюється на:

- 1) державну частку в капіталі підприємства;
- 2) державну допомогу у формі пільг щодо податку на прибуток (зменшені ставки або звільнення від податку на прибуток, інвестиційні податкові пільги, прискорена амортизація тощо);
- 3) специфічні проблеми обліку державної допомоги, пов’язані з відображенням впливу цінових змін;
- 4) державні гранти, на які поширюється МСБО 41 “Сільське господарство”.

13.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ФОРМИ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ

МСБО 20 визначає *державну допомогу (Government Assistance)* як захід уряду з метою надання економічних пільг одному або групі підприємств, які відповідають певним якісним критеріям. При цьому поняття “уряд” використовують у ширшому розумінні, ніж орган державної влади. У контексті МСБО 20 уряд охоплює місцеві, загальнодержавні та міжнародні структури (агенції, комісії, фонди тощо), в тому числі неурядові або недержавні. Основну увагу МСБО 20 приділяє державним грантам.

Державні гранти (Government Grants) — це державна допомога у формі ресурсів, переданих підприємству за умови дотримання (в майбутньому або в минулому) певних умов, пов’язаних із основною діяльністю підприємства. Є дві важливі риси, що відрізняють гранти від інших видів державної допомоги. По-перше, вони надаються на чітко визначених умовах, невиконання або порушення яких призводить до анулювання гранту та (або) повернення коштів. По-друге, грант передбачає надання конкретних економічних вигід у вигляді грошових коштів, інших активів або зменшення зобов’язань, вартість яких може бути визначена. У зв’язку із цим не зараховують до державних грантів ті форми державної допомоги, вартість якої не може бути достовірно визначена (безплатні технічні та маркетингові консультації, надання гарантій тощо), а також операції з державою, які неможливо відрізнити від звичайних господарських операцій підприємства (наприклад, практика державних закупівель, які є частиною обсягу продажу підприємства).

З метою бухгалтерського обліку державні гранти поділяють на дві категорії:

- 1) пов'язані з активами;
- 2) пов'язані з доходами.

Гранти, пов'язані з активами (Grants Related to Assets), — це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що підприємство (одержувач гранту) придбає, збудує або іншим чином набуває непоточних (довгострокових) активів. При цьому можуть також встановлюватись додаткові умови, які визначають або обмежують тип і місцезнаходження активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходами (Grants Related to Income), — це всі державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Отримання гранту само собою ще не означає, що умови його надання були або будуть виконані. Тому державні гранти не визнаються доти, доки немає обґрунтованої впевненості, що:

- 1) підприємство виконає умови їх надання;
- 2) гранти будуть отримані.

Звідси безповоротна позика від держави вважається державним грантом, коли є впевненість, що підприємство, яке отримало позику, виконає умови її надання.

МСБО 20 не дозволяє показувати отримані гранти безпосередньо у складі власного капіталу (наприклад, як додатковий капітал).

Державні гранти визнаються як дохід на систематичній та раціональній основі протягом певних періодів, що забезпечує відповідність грантів пов'язаним із ними витратам. Загальний підхід до визнання різних видів державних грантів наведено в *табл. 13.1*.

Таблиця 13.1. Визнання державних грантів

Вид (умови) державного гранту	Період (періоди), в якому (яких) грант визнається доходом
1. Гранти, пов'язані з активами, що: 1.1. Амортизуються 1.2. Не амортизуються, але потребують виконання певних зобов'язань 1.3. Не амортизуються та не потребують виконання певних зобов'язань	Протягом тих періодів (і в тих пропорціях), в яких нараховується амортизація активів Протягом тих періодів, в які було здійснено витрати з виконання зобов'язань Одночасно з визнанням активу
2. Гранти, пов'язані з доходом: 2.1. Гранти, надані для компенсації майбутніх витрат 2.2. Гранти, які стають дебіторською заборгованістю та надаються для компенсації минулих витрат (збитків) або з метою негайної фінансової підтримки (без майбутніх витрат, пов'язаних з грантом)	У періоді, в якому були понесені відповідні витрати Протягом того періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю

Якщо гранти є складовою пакета державної допомоги (фінансової, фінансової, фінансової тощо), умови надання якої є різними, то доцільно застосувати окремі основи для визнання кожної частини гранту.

Державні гранти, отримані у формі негрошових активів, звичайно відображаються в обліку за справедливою вартістю цих активів. Водночас МСБО 20 припускає альтернативний підхід — відображення і активу, і гранту за номінальною сумою.

Розглянемо кілька прикладів, що ілюструють різні підходи до визнання державних грантів.



ПРИКЛАД 13.1

Підприємство отримало державний грант у сумі 1 100 000 грн для придбання устаткування для підвищення безпеки експлуатації реактора. Первісна вартість устаткування становить 1 650 000 грн, а його амортизація нараховується протягом 10 років методом суми чисел років. Отже, сума гранту буде визнаватися як дохід протягом 10 років пропорційно сумі нарахованої амортизації (табл. 13.2).

Таблиця 13.2. Розподіл амортизації та суми гранту протягом періоду корисного використання устаткування

Рік	Частина вартості, яка амортизується	Сума нарахованої амортизації, грн	Сума гранту, визнана як дохід, грн
1	10/55	300 000	200 000
2	9/55	270 000	180 000
3	8/55	240 000	160 000
4	7/55	210 000	140 000
5	6/55	180 000	120 000
6	5/55	150 000	100 000
7	4/55	120 000	80 000
8	3/55	90 000	60 000
9	2/55	60 000	40 000
10	1/55	30 000	20 000
Разом		1 650 000	1 100 000

У наведеному прикладі отримання гранту підприємством буде відображено записом, грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти" 1 100 000

К-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 1 100 000.

Одночасно з відображенням амортизації за перший рік буде відображено дохід, грн:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 200 000

К-т рахунка "Інші доходи" 200 000.

Аналогічний запис у відповідній сумі доходу буде зроблено щорічно одночасно з відображенням нарахованої амортизації.

**ПРИКЛАД 13.2**

Підприємство отримало від місцевої влади земельну ділянку (справедлива вартість ділянки — 12 млн грн) для будівництва нового цеху за умови надання нових робочих місць переважно місцевим мешканцям. Первісна вартість будівлі цеху становить 5,1 млн грн, а ліквідаційна вартість очікується в сумі 100 000 грн. Амортизація будівлі нараховується прямолінійним методом, а строк її корисної експлуатації становить 25 років.

Виходячи з цього, щорічно протягом 25 років одночасно з нарахуванням амортизації будинку у складі доходу слід відображати 480 000 грн (12 000 000 : 25).

**ПРИКЛАД 13.3**

Місцева влада передала підприємству частину лісопаркової зони, що розташована поряд з його будинком відпочинку. Умовою передачі цієї ділянки є збереження її ландшафту та використання виключно для відпочинку працівників підприємства.

У цьому випадку отримана ділянка буде відображена записом:

Д-т рахунка “Основні засоби”

К-т рахунка “Інші доходи”.

**ПРИКЛАД 13.4**

Видавництво отримало державний грант на суму 2 000 000 грн, умовою якого є видання та безплатне розповсюдження серед навчальних закладів підручників для школярів. Якщо умови гранту виконано протягом року, тоді вся сума гранту буде відображена у складі доходу звітного року.

**ПРИКЛАД 13.5**

У листопаді 2000 р. уряд прийняв постанову, згідно з якою підприємству будуть відшкодовані збитки в сумі 700 000 грн, отримані внаслідок повені. Кошти надійшли на рахунок підприємства в січні 1999 р. У листопаді 1998 р. в обліку підприємства слід зробити запис:

Д-т рахунка “Гранти, що підлягають отриманню”

К-т рахунка “Надзвичайний дохід”.

13.2. ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ПІДПРИЄМСТВА

МСБО 20 надає підприємствам можливість вибору методу подання державних грантів у фінансових звітах (рис. 13.1).

Гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, відображають в балансі у складі доходів майбутніх періодів або вираховують при визначенні балансової вартості цих активів.



Рис. 13.1. Подання державних грантів у фінансових звітах

Згідно з першим методом грант вважається доходом майбутніх періодів, який визнається доходом у Звіті про прибутки та збитки на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації активу, що амортизується. За другого методу грант вираховують з первісної вартості активу та визнають доходом протягом строку його корисної експлуатації шляхом зменшення амортизаційних відрахувань. Проілюструємо обидва методи з допомогою прикладу.



ПРИКЛАД 13.6

У січні 2000 р. підприємство придбало устаткування на суму 2 млн грн, яке має термін корисної експлуатації 5 років і амортизується прямолінійним методом. Цього самого року підприємство отримало державний грант (500 тис. грн) для оплати устаткування за умови, що в 2001–2002 роках воно забезпечить зайнятість випускників місцевого коледжу.

Варіант 1. Відображення гранту у складі доходів майбутніх періодів

2000 рік, тис. грн:

Доходи майбутніх періодів

Отриманий грант	500
Мінус визнаний дохід (500 : 5)	100
Залишок доходу майбутніх періодів на кінець року	400.

Основні засоби

Первісна вартість устаткування	2 000
Мінус накопичена амортизація (2 000 : 5)	400
Залишкова вартість на кінець року	1 600.

При цьому варіанті щорічно у Звіті про прибутки та збитки будуть відображені такі доходи та витрати, пов'язані з грантом:

Дохід	100
Витрати на амортизацію	400
Чисті витрати	300.

При цьому слід звернути увагу, що умови надання гранту не впливають на період, протягом якого він визнається як дохід.

Варіант 2. Вирахування гранту з вартості устаткування

Цей метод означає, що отриманий грант відображується записом:

Д-т рахунка "Грошові кошти"
К-т рахунка "Основні засоби".

Тому на кінець 2001 року придбане устаткування буде відображене таким чином:

Основні засоби

Первісна вартість устаткування	2 000
Мінус отриманий грант	500
Чиста первісна вартість	1 500
Мінус накопичена амортизація (1 500 : 5)	300
Залишкова вартість на кінець року	1 200.

За цього методу у Звіті про прибутки та збитки щорічно буде відображено лише амортизацію устаткування в сумі 300 тис. грн.

Отже, обидва методи забезпечують однаковий результат — чисті витрати в сумі 300 тис. грн, хоча підходи до подання інформації суттєво відрізняються. Обираючи метод подання грантів, пов'язаних з активами, слід враховувати вимоги щодо подання грошових потоків, пов'язаних з грантом. Так, МСБО 7 "Звіти про рух грошових коштів" не передбачає згортання коштів, отриманих у формі грантів і пов'язаних з ними капітальних видатків. Крім того, такі надходження та видатки слід подавати окремими статтями, якщо їх суми є значними. Виходячи з цього, метод відображення грантів у складі доходів майбутніх періодів має певну перевагу та більш широко застосовується в практиці.

Гранти, пов'язані з доходом, відображають у Звіті про прибутки та збитки у складі доходу (окремою статтею чи у статті "Інші доходи") або вираховують при відображенні пов'язаних з ними витрат.

**ПРИКЛАД 13.7**

У 2002 році Міжнародна академія менеджменту отримала грант від Агентства з питань міжнародного розвитку США, умовою якого є підготовка протягом року 25 магістрів з управління в банківській сфері. Сума гранту становила 1 млн грн, а його умови було виконано.

Варіант 1. Відображення гранту окремою статтею у Звіті про прибутки та збитки

Скорочений Звіт про прибутки та збитки за 2002 рік, тис. грн:

Дохід від плати за навчання	5 600
Дохід від гранту	1 000
Витрати	6 200
Чистий прибуток	400.

Варіант 2. Відображення гранту вирахуванням з витрат

Скорочений Звіт про прибутки та збитки за 2002 рік, тис. грн:

Дохід від плати за навчання	5 600
Витрати (за вирахуванням гранту — 1 000)	5 200
Чистий прибуток	400.

Обидва методи мають певні переваги та недоліки. З одного боку, відокремлення доходу від витрат полегшує їх порівняння. З іншого — за відсутності витрат відображення гранту без згортання може ввести в оману. У зв'язку із цим доречним є розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю Звіту про прибутки та збитки.

13.3. ПОГАШЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ

Якщо підприємство не виконує або порушує умови гранту, цей грант може підлягати погашенню. Погашення гранту розглядається як перегляд облікових оцінок відповідно до МСБО 8. Це означає, що погашення гранту не розповсюджується на дохід, визнаний у попередні періоди, а стосується лише поточного та майбутніх періодів.

Сума погашення гранту, пов'язаного з доходом, відображується як зменшення доходу майбутніх періодів, пов'язаного з цим грантом. Якщо сума погашення перевищує суму залишку доходу майбутніх періодів (або такого залишку не існує), сума перевищення відображується у складі витрат звітного періоду.

Сума погашення гранту, пов'язаного з активом, відображується шляхом збільшення балансової вартості цього активу або шляхом зменшення залишку доходу майбутніх періодів.

У разі погашення гранту шляхом збільшення балансової вартості активу слід визнати загальну суму амортизації, яка була б нарахована за відсутності гранту.



ПРИКЛАД 13.8

Для ілюстрації погашення гранту, пов'язаного з активом, припустімо, що в прикладі 13.6 підприємство не виконало умови гранту. Внаслідок цього грант було погашено наприкінці 2003 року.

Варіант 1. Грант відображено як дохід майбутніх періодів, тис. грн:

Дохід майбутніх періодів, визнаний у 2000 р.	
у зв'язку з отриманням гранту	500
Сума, визнана доходом у 2000—2002 рр.	<u>300</u>
Залишок доходу майбутніх періодів на кінець 2002 р.	200.

Виходячи з цього, погашення гранту слід відобразити записом, тис. грн:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	200
Д-т рахунка "Інші витрати"	300
К-т рахунка "Грошові кошти"	500.

Варіант 2. Грант відображено шляхом зменшення вартості устаткування, тис. грн:

Первісна вартість устаткування	2 000
Мінус отриманий грант	<u>500</u>
Чиста первісна вартість	1 500
Мінус накопичена амортизація (на 31.12.2002)	<u>900</u>
Залишкова вартість устаткування на 31.12.2002 р.	600.

У цьому випадку погашення гранту буде відображено записом:

Д-т рахунка "Основні засоби"	500
К-т рахунка "Грошові кошти"	500.

Одночасно донараховується амортизація устаткування за 2000—2002 роки:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"	300
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	300.

Після цього балансова вартість устаткування на 31.12.2002 р. становить, тис. грн:

Первісна вартість	2 000
Мінус накопичена амортизація	<u>1 200</u>
Залишкова вартість	800.

Отже, незалежно від методу обліку гранту його погашення призвело до витрат у сумі 300 тис. грн.

13.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ

Згідно з МСБО 20, підлягає розкриттю така інформація:

- 1) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також інші форми державної допомоги, які надають підприємству пряму вигоду;
- 2) облікова політика, прийнята підприємством щодо державних грантів, включаючи методи відображення їх у фінансових звітах;
- 3) невиконані умови або інші непередбачені події, які виникли у зв'язку з державною допомогою, яка раніше була визнана у фінансових звітах.

Крім того, доцільно розкривати характер, обсяг і тривалість державної допомоги, від якої підприємство має значну, але непрямую вигоду (безплатні технічні або маркетингові послуги, надання гарантій, безпроцентних позик тощо).

Наведемо приклад, який проілюструє розкриття інформації про державні гранти.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

Відстрочений дохід

Відповідно до МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття державної допомоги", гранти та субсидії, які забезпечують інвестиції, відображено в балансі як відстрочені доходи. Ці суми поступово переносяться протягом строку корисного використання відповідних активів і визнаються у складі доходу.

На 31 грудня 2002 року відстрочений дохід включав 97 млн євро (2001 р.: 111 млн євро) таких грантів і субсидій, отриманих від уряду; сума, перенесена та визнана як дохід, становила 19 млн євро (2001 р.: 17 млн євро).

ДОХІД

Порядок обліку доходу підприємства визначає МСБО 18 “Дохід”. МСБО 18 акцентує увагу на таких аспектах:

- ✓ оцінка доходу;
- ✓ визначення критеріїв визнання доходу;
- ✓ умови, за яких ці критерії будуть задоволені.

Слід зазначити, що об’єктом МСБО 18 “Дохід” є лише облік доходу, якому надано характеристики в стандарті. У стандарті не розглядаються: визнання витрат, які повинні бути записані при визнанні доходу, а також визнання доходу від інших операцій.

МСБО 18 “Дохід” охоплює головним чином дохід, який є результатом певних операцій та подій звичайної діяльності, за винятком доходу, який розглядається в інших стандартах, або доходу окремих галузей, облік діяльності яких не знайшов відображення в МСФЗ (табл. 14.1).

Таблиця 14.1. Сфера застосування МСБО 18 “Дохід”

Вид операції	Сутність операції	Примітки
1	2	3
Цей стандарт поширюється на дохід, який виникає в результаті таких операцій:		
Продаж продукції (товарів)	Передача підприємством покупцеві суттєвих ризиків і винагород, пов’язаних із власністю на продукцію (товар) в обмін на компенсацію. Компенсація може бути у формі грошей, грошових еквівалентів або іншого майна	Продукція (товари) включають продукцію, вироблену підприємством із метою реалізації, і товари, придбані з метою перепродажу, як, наприклад, товари, придбані для роздрібного продажу, або земля та інше майно, яке утримується для перепродажу
Надання послуг	Виконання підприємством завдання, узгодженого в контракті, протягом застереженого періоду часу. Послуги можуть надаватися протягом одного або впродовж кількох періодів	Дохід, який виникає в результаті контрактів із надання послуг, безпосередньо пов’язаних із будівельними контрактами (як, наприклад, контракти на послуги

Продовження табл. 14.1

1	2	3
		менеджерів проекту та архітекторів) має тлумачитися згідно з вимогами до будівельних контрактів, як визначається у МСБО 11 "Будівельні контракти". Дохід, пов'язаний з державними грантами, регулюється згідно з МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу"
<p>Використання активів підприємства іншими сторонами, що призводить до виникнення доходу у вигляді:</p> <p>відсотків</p> <p>роялті</p> <p>дивідендів</p>	<p><i>Відсотки (Interest)</i> — плата за використання грошових коштів, або еквівалентів грошових коштів, або сум, заборгованих підприємству</p> <p><i>Роялті (Royalties)</i> — плата за використання довгострокових активів підприємства, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм</p> <p><i>Дивіденди (Dividends)</i> — розподіл прибутку між власниками інвестицій у капітал пропорційно до їхніх часток, що належать їм у капіталі певного класу</p>	<p>Дохід, який виникає від дивідендів, пов'язаних із інвестиціями, які обліковуються відповідно до методу участі в капіталі, має тлумачитися згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства"</p>
Стандарт не поширюється на дохід, який виникає від таких операцій:		
Договору оренди	<i>Оренда (Lease)</i> — угода, згідно з якою орендодавець передає орендарю за орендну плату право користування активом протягом узгодженого терміну	Дохід від орендних операцій має тлумачитися згідно з МСБО 17 "Оренда"
Дивіденди, пов'язані з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі	<i>Метод участі в капіталі (Equity Method)</i> — метод обліку, згідно з яким інвестиція (частка участі в спільно контрольованому підприємстві) первісно відображається за собівартістю, а потім коригується відповідно до зміни частки інвестора (контролюючого учасника) в чистих активах об'єкта інвестування (спільно контрольованого підприємства) після придбання	Дохід від таких інвестицій має тлумачитися згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства"
Страхові контракти страхових компаній	—	МСФЗ 4 "Страхові контракти"

Продовження табл. 14.1

1	2	3
Зміни у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх продаж	<p>Фінансовий актив (Financial Asset) — будь-який актив, що є:</p> <p>а) грошовими коштами;</p> <p>б) контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;</p> <p>в) контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за умов, які є потенційно сприятливими;</p> <p>г) інструментом капіталу іншого підприємства</p> <p>Фінансове зобов'язання (Financial Liability) — це будь-яке зобов'язання, що є контрактним зобов'язанням:</p> <p>а) передавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;</p> <p>б) обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими</p> <p>Фінансовий інструмент (Financial Instrument) — будь-який контракт, який призводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту капіталу іншого підприємства</p>	Дохід має тлумачитися згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”
Зміни вартості інших поточних активів	<p>Поточний актив (Current Asset) — актив, що:</p> <p>а) як очікується, буде реалізований або утримуваний для продажу чи споживання у звичайному ході операційного циклу підприємства;</p> <p>б) утримується в основному з метою продажу або протягом короткострокового періоду та, за очікуванням, буде реалізований протягом дванадцяти місяців з дати балансу;</p> <p>в) є грошовими коштами чи грошовими еквівалентами, активом, який не обмежений у його використанні</p>	МСБО 1 “Подання фінансових звітів”
Первісне визнання і зміни у справедливій вартості біологічних активів, продуктів сільськогосподарства	<p>Біологічний актив (Biological Asset) — живі тварини або рослини</p> <p>Продукція сільськогосподарства (Agricultural Produce) — продукт переробки біологічних активів підприємства</p>	МСБО 41 “Сільське господарство”
Видобування корисних копалин		Проект стандарту “Добувна промисловість”

МСБО 18 “Дохід” прийнято в листопаді 1993 року, він замінив МСБО 18 “Визнання доходу”, затверджений 1982 року. У новій редакції стандарту усунуто вибір (для здійснення обліку наданої послуги) між *методом завершеного*

контракту (Completed Contract Method), відповідно до якого дохід, пов'язаний з контрактом, не визнається до повного завершення робіт, і *методом поетапного виконання (Percentage of Completion Method)*, згідно з яким дохід від контракту визнається в міру того, як роботу виконано. Водночас МСБО 11 "Будівельні контракти" також переглянуто з погляду застосування методу поетапного виконання для обліку будівельних контрактів. Переглянутий стандарт "Дохід" застосовується для фінансових звітів із 1 січня 1995 року.

14.1. ВИЗНАЧЕННЯ, ОЦІНКА ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДУ

У "Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів" дохід визначається як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу.

Визначення доходу включає дохід від основної діяльності та дохід від інших операцій. Власне дохід від основної діяльності виникає під час звичайної діяльності і має різні назви, в тому числі: продаж, винагороди, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата.

МСБО 18 "Дохід" визначає *дохід від основної діяльності (Revenue)* як "валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу".

Звичайна діяльність підприємства (Ordinary Activities) — будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством як складова його господарської діяльності, а також пов'язана з нею діяльність, яка є її продовженням, є супутньою діяльністю щодо неї або виникає через неї.

Дохід від інших операцій (Gain) відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і може виникати або не виникати у процесі звичайної діяльності підприємства. Дохід від інших операцій означає збільшення економічних вигід і, таким чином, за своєю суттю не відрізняється від доходу від основної діяльності. Хоча між ними існують певні незначні відмінності, які показано в *табл. 14.2*.

Таблиця 14.2. Характеристика відмінностей доходу від основної діяльності та доходу від інших операцій

Ознака	Дохід від основної діяльності	Дохід від інших операцій
1	2	3
Зв'язок зі звичайною діяльністю	Пов'язаний зі звичайною діяльністю підприємства, з операціями, іншими, ніж фінансові	Виникає від операцій, що є часто випадковими до звичайної діяльності, хоча суми можуть бути дуже суттєвими
Подання	Подається "валовою сумою" (до вирахування пов'язаних витрат)	Типово подається на основі "нетто"

Продовження табл. 14.2

1	2	3
Зміст	Включає тільки валове надходження вигід, зарахованих на власний рахунок підприємства, виключаються з доходу суми, отримані підприємством від імені третіх сторін (наприклад, податок із продажу, податок на додану вартість тощо)	Включає приріст економічних вигід

Дохід від інших операцій включає, наприклад, доходи, отримані в результаті реалізації непоточних активів. Визначення доходу включає також нереалізований прибуток, наприклад такий, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, і такий, що є результатом зростання балансової вартості довгострокових активів. Коли дохід від інших операцій визнається у Звіті про прибутки та збитки, він, як правило, відображається окремо, оскільки ця інформація є корисною для прийняття економічних рішень. Часто прибуток відображається без пов'язаних із ним витрат.

Фактично весь дохід, який виникає в результаті операцій та подій, є доходом, але не кожний дохід є доходом від звичайної діяльності. Дохід від звичайної діяльності включає тільки валове надходження економічних вигід, які отримано та підлягають отриманню підприємством на його власний рахунок. Так, звичайно доходом є валова сума продажу або винагороди. З доходу виключаються суми, отримані від імені третіх сторін, такі, як податок із продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість, які надходять на підставі рішень уряду. За сутністю такі податки не є прямими економічними вигодами і не призводять до збільшення власного капіталу. Такі податки змінюються від країни до країни.

ВИЯТЯ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" від 31 грудня 2002 року

Продаж покупцям

Дохід від продажу покупцям включає дохід від продажу продукції і надання послуг третім особам, який є нетто-доходом від продажу за вирахуванням знижок і податків з продажу.

ВИЯТЯ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "STORA ENSO" від 31 грудня 2002 року

Дохід від продажу включає дохід від продажу продукції, сировини, енергії та послуг, за вирахуванням непрямих податків із продажу, знижок із продажу і курсової різниці при здійсненні продажу в іноземній валюті.

Подібним чином у будь-яких агентських відносинах (купівля-продаж фінансових інструментів або товарів за дорученням і за рахунок клієнта; представлення інтересів принципала агентом) валове надходження економічних вигід включає суми, отримані від імені принципала, які не призводять до збільшення власного капіталу підприємства агента. Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. У таких відносинах доходом агента є сума комісійних, яка вираховується з ціни реалізації і збільшується на будь-які інші витрати, здійснені агентом-посе-

редником стосовно продавця (принципала) та інших учасників. Щодо принципала (особи, яка діє за власний рахунок) в агентських відносинах, слід зазначити, що його доходом є валова сума призначеної ціни до кінцевого замовника. Будь-які сплачені агентам комісійні (або вираховані) обліковуються як витрати. Наприклад, доходом компанії авіаліній є валова сума, обов'язкова до сплати за квитки або перевезення вантажів; будь-які комісійні, сплачені (або вираховані) туристичним агенціям або агенціям з пересилання вантажів, є витратами.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "SCANDINAVIAN AIRLINES SYSTEM" (SAS) за 2002 рік

Дохід від перевезень

Продаж квитків відображається у звіті як дохід від перевезень лише після завершення авіарейсу.

Обсяг реалізованих, але не використаних, квитків відображається як незароблений дохід від перевезень. Ця стаття зменшується, коли "SAS" або інша авіакомпанія завершила перевезення, або після повернення квитка. Частина незаробленого доходу від перевезень покриває вартість реалізованих квитків, які, як очікується, залишаться невикористаними. Резерв за зобов'язанням із незаробленого доходу від перевезень оцінюється щорічно. Цей резерв відображається у звіті як дохід у наступному році.

Дохід за однією операцією може бути визнаний в одній компанії як дохід від основної діяльності, а в іншій — як дохід від інших операцій. Наприклад, для ріелтерської компанії продаж нерухомості є безпосередньою основною діяльністю і, отже, визначає дохід від основної діяльності. Водночас для інших компаній такий продаж носить побічний характер, не приносить суттєвого доходу у порівнянні з основною діяльністю. Отже, у цьому випадку надходження від продажу нерухомості повинні відображатися у складі інших доходів.



ВИТЯГ З ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЇ "BARLOW ORLD LIMITED" від 30 вересня 2002 року

Де компанії діють як агенти і отримують винагороди на основі комісійних, тільки дохід від комісійних, а не загальна вартість операцій, які відбулися, включаються до обороту.

Оцінка доходу

Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між підприємством та покупцем або користувачем активу. Ця сума вимірюється за справедливою вартістю компенсації (в грошовій або іншій формі), яка була отримана або підлягає отриманню.

Справедлива вартість (Fair Value), відповідно до положень МСБО 18 "Дохід", визначається як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Більшість угод укладається зі сплатою грошовими коштами без відстрочки платежу або з мінімальною відстрочкою. Такі умови угод забезпечують отримання доходу за справедливою вартістю або наближеного до неї значення (при незначній відстрочці платежу).

Водночас в окремих випадках сума доходу може не збігатися із справедливою вартістю реалізованих товарів, продукції і послуг. Так, якщо товари реалізуються з торговельною знижкою або зі знижкою з обсягу, дохід визнається за меншою сумою, ніж справедлива вартість.



ПРИКЛАД 14.1

Звичайна ціна реалізації одиниці товару "Ексклюзив" становить 450 дол. США. Покупець придбав 20 одиниць товару з торговельною знижкою 20%. Продавець визнає дохід у даному прикладі у сумі 7 200 дол. США. (Для спрощення розрахунків податок на додану вартість не зазначається.)

Розрахунок:

Звичайна ціна	450
Мінус 20% торговельна знижка	90
Ціна реалізації	360
Кількість реалізованих одиниць	20
Дохід від продажу	7 200.

На рахунках бухгалтерського обліку ця операція буде відображена:

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	7 200
К-т рахунка "Дохід від продажу"	7 200.

Слід зазначити, що торговельні знижки і знижки з обсягу:

- ✓ не відображаються на рахунках обліку;
- ✓ ніколи не показуються у звітності.

Знижки, надані за дострокову оплату, вираховуються з доходу від продажу. Знижка за дострокову оплату визнається, коли платіж отримано в межах періоду дії знижки. У світовій практиці застосовують два методи обліку знижок:

- ✓ метод ціни "брутто";
- ✓ метод ціни "нетто".

Так, якщо підприємство застосовує метод ціни "брутто" обліку знижок за дострокову оплату, сума знижки не вираховується безпосередньо з доходу від продажу, а відображається на окремому контрастному рахунку до рахунка "Дохід від продажу" і у Звіті про прибутки вираховується з валового продажу для розрахунку "нетто" доходу від продажу. При застосуванні методу ціни "нетто" обліку знижок при достроковій оплаті сума знижки в повному розмірі вираховується від доходу від продажу. Надалі при використанні покупцем лише частини знижки різниця обліковується на рахунку "Втрачена знижка за дострокову оплату" і розглядається як стаття інших доходів.

На практиці метод "нетто" застосовується зрідка, оскільки він потребує додаткового аналізу і здійснення коригуючих записів для відображення втраченої покупцем знижки за дострокову оплату на рахунках дебіторської заборгованості в період дії знижки.



ПРИКЛАД 14.2

Продавець здійснив продаж товару "Ексклюзив" на суму 20 000 дол. США на умовах надання знижки за дострокову оплату 2/10, н/30 (2% від суми продажу за умови оплати протягом 10 днів з дати виставлення рахунку). Покупець здійснив оплату товару "Ексклюзив" таким чином:

8 000 дол. США сплатив у період дії знижки;

12 000 дол. США — після завершення періоду дії знижки.

На рахунках бухгалтерського обліку у продавця ця операція буде відображена залежно від обраного методу обліку знижок за дострокову оплату:

Метод ціни «брутто»		Метод ціни «нетто»	
1. Продаж \$20 000, термін 2/10, н/30;			
Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	20 000	Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	19 600
К-т рахунка "Дохід від продажу"	20 000	К-т рахунка "Дохід від продажу"	19 600
2. Платіж \$8000, отриманий у період дії знижки			
Д-т рахунка "Грошові кошти"	7 840	Д-т рахунка "Грошові кошти"	7 840
Д-т рахунка "Знижка за дострокову оплату"	160		
К-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	8 000	К-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	7 840
3. Платіж \$12 000, отриманий після періоду дії знижки			
Д-т рахунка "Грошові кошти"	12 000	Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	240
К-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	12 000	К-т рахунка "Втрачена знижка за дострокову оплату"	240
		Д-т рахунка "Грошові кошти"	12 000
		К-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	12 000
		Д-т рахунка "Втрачена знижка за дострокову оплату"	240
		К-т рахунка "Інші доходи"	240

Дохід від продажу зменшується також на суму повернутих товарів від покупців. Більшість компаній дозволяють покупцям повертати товари, які їх не задовольняють. Коли покупець виявляє, що закуплені товари мають незначні дефекти, він може погодитись замінити товар, якщо на ціну реалізації буде здійснено уцінку. Слід зазначити, що в міжнародній практиці існує кілька способів обліку повернення товарів та їхньої уцінки. Серед них: метод створення резерву повернення товарів, їхньої уцінки, наданих знижок, метод використання контрарного регу-

люючого рахунка до рахунка "Дохід від продажу" — "Повернення та уцінка товарів, реалізованих покупцю", та метод відображення доходу за чистою вартістю.

Для ілюстрації прикладу бухгалтерського запису автори обрали метод використання активного регулюючого рахунка "Повернення та уцінка реалізованих товарів", який є контрарним рахунком до рахунка "Дохід від продажу". Наприкінці облікового періоду рахунок закривається в кореспонденції з рахунком "Підсумковий прибуток". Суми, накопичені на рахунку "Повернення та уцінка реалізованих товарів", будуть показані у Звіті про прибутки та збитки як зменшення продажу.

На рахунках бухгалтерського обліку повернення та уцінку реалізованих товарів буде показано так:

Д-т рахунка "Повернення та уцінка реалізованих товарів"

К-т рахунка "Грошові кошти" або "Рахунки, що підлягають отриманню".

У Звіті про прибутки та збитки повернення та уцінку реалізованих товарів буде відображено так:

Фрагмент Звіту про прибутки та збитки

Валовий продаж			×
Мінус: повернення та уцінка реалізованих товарів		×	
знижка з продажу		×	×
Чистий продаж			××



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" (Росія) за 2001 рік

Виручка відображається за вирахуванням ПДВ й аналогічних обов'язкових платежів, встановлених державою, а також виручки від реалізації всередині Групи.

Виручка визначається за справедливою вартістю винагороди, отриманої або яка підлягає отриманню. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманої винагороди, то виручка оцінюється за справедливою вартістю проданих товарів або послуг.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "DANISCO" від 30 квітня 2003 року

Чистий продаж включає продаж на підставі рахунків упродовж року мінус повернені товари і знижки, пов'язані з продажем. Відшкодування, отримані від країн — учасниць європейської спільноти, включаються до складу чистого продажу.

Податки, які утримуються під час продажу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку за одним з двох варіантів:

Зміст операції	Бухгалтерський запис			
	Перший варіант		Другий варіант	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Нараховані податки	"Рахунки, що підлягають отриманню",	"Дохід від продажу",	"Рахунки, що підлягають отриманню",	"Дохід від продажу"

Продовження табл.

1	2	3	4	5
	“Грошові кошти”	“Податок з продажу”, “Податок на додану вартість”, “Акцизний збір”	“Грошові кошти”	
	—	—	“Дохід від продажу”	“Податок з продажу”, “Податок на додану вартість”, “Акцизний збір”

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ЗВІТІВ ВАТ “УРАЛЗВ’ЯЗОКІНФОРМ” за 2001 рік

Доходи

Доходи відображаються за методом нарахування, тобто в міру надання послуг, і не включають податок на додану вартість (ПДВ). Доходи від установки, підключення й технічного обслуговування, а також плата за позачергову установку телефонів визнаються в міру надання послуг.

Податок на додану вартість

Згідно з податковим законодавством Російської Федерації, компаніям дозволяється сплачувати податок на додану вартість (ПДВ) у міру нарахування виручки чи в міру надходження плати за надані послуги. Зобов’язання за ПДВ, нараховані Групою, відображені в дійсній фінансовій звітності за методом нарахування незалежно від методу платежа, обраного Групою. ПДВ, нарахований за закупками, підлягає заліку на протипагу ПДВ, нарахованому з виручки від реалізації, за фактом його сплати постачальникам. ПДВ, що відноситься до операцій з придбання активів, розрахунки за якими не були завершені на дату складання консолідованого бухгалтерського балансу, відображається в консолідованому бухгалтерському балансі в розгорнутому вигляді як відповідний актив чи зобов’язання.

Таким чином, виходячи з положень МСБО 18 “Дохід”, складовими елементами доходу є такі (рис. 14.1).

У більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Однак виникає три проблеми, а саме:

- ✓ відстрочка надходження платежів, які, по суті, є фінансовою угодою;
- ✓ операції, які поєднують продаж продукції з окремими супутніми послугами;
- ✓ негрошові операції, такі як бартерні угоди.

При здійсненні більшості господарських операцій підприємства надають кредит тим, хто купує їхню продукцію, товари або послуги. У цьому випадку покупець отримує можливість тимчасово використовувати грошові кошти продавця. Останній ніби фінансує діяльність першого. Коли угода є фактично фінансовою

операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень з використанням умовної ставки відсотка.

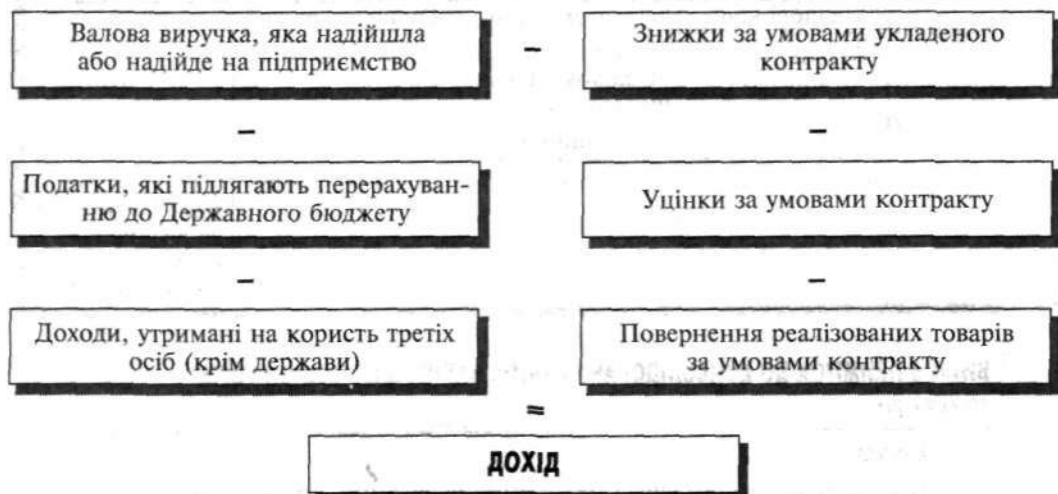


Рис. 14.1. Складові елементи доходу

Справедлива вартість компенсації, яка надійде, буде відрізнятися від номінальної суми компенсації. У такому випадку дохід складатиметься з таких елементів:

- ✓ доходу від продажу продукції, товарів та надання послуг, який визнається в узгодженні з вимогами до продажу продукції, товарів чи надання послуг як відповідний;
- ✓ доходу від відсотків, який є різницею між доходом від продажу продукції, товарів або надання послуг та номінальною сумою компенсації і який визнається на пропорційній часовій основі.

Умовна ставка відсотка, яка використовується для дисконтування майбутніх надходжень, буде найточніше визначена з двох наведених нижче ставок:

- ✓ домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою;
- або
- ✓ ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації продукції, товарів чи надання послуг.



ПРИКЛАД 14.3

Підприємство реалізує деталь до важкого устаткування за 20 000 грн відповідно до фінансування угоди, яка не оголошує ставки відсотка. (Для спрощення розрахунків ПДВ усунуто.)

Розрахунок справедливої вартості реалізованої деталі до устаткування здійснено з використанням домінуючої ставки на подібний інструмент, якщо:

- ✓ річний черговий внесок у сумі 4 000 грн належить до сплати за кожний рік протягом п'яти років з дати придбання;

- ✓ інший покупець готовий сплатити гроші у сумі 20 000 грн за устаткування, отже, це фінансова угода з нульовим відсотком;
- ✓ базуючись на кредитному рейтингу покупця, продавець припускає, що покупець буде спроможний отримати фінансування зі ставкою 10% з інших джерел.

Підприємство повинно записати компенсацію, яку буде отримано за справедливою вартістю. Оскільки компенсацію не буде отримано негайно, а впродовж п'яти років, справедлива вартість компенсації не дорівнюватиме номінальній сумі 20 000 грн, а буде меншою від суми, яка відображається в обліку врахуванням вартості грошей у часі на підставі умовної ставки відсотка для розрахунку серії майбутніх платежів за сьогоднішньою вартістю. По суті, оскільки покупець отримує фінансування за ставкою, яка нижча за ринкову, то існують дві операції: продаж продукції і фінансова операція. Різниця між справедливою вартістю компенсації та її номінальною сумою є доходом від відсотків із фінансової операції, який визнається відповідно щороку.

Розрахунок справедливої вартості з використанням домінуючої ставки на подібний інструмент можна здійснити двома кроками:

перший крок — розрахунок справедливої вартості потоку платежів;

другий крок — розрахунок суми зароблених відсотків за кожний період.

❖ КРОК 1. Розрахунок справедливої вартості потоку платежів

Виходячи з припущення, що платежі надходять регулярно, річний внесок становить 4 000 грн і ставка відсотка — 10%, справедлива вартість потоку платежів, які надходять у формі компенсації, становить 15 163 грн за розрахунком, який наведено нижче.

Розрахунок справедливої вартості компенсації базується на ануїтеті (серії рівновеликих платежів або надходжень, що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду). Для визначення теперішньої вартості ануїтету необхідно визначити теперішню вартість кожної виплати і підсумувати результати. Для цього скористаємося рівнянням (14.1):

$$PVA = A \cdot (1 - (1 + i)^{-n}) + i, \quad (14.1)$$

де PVA — теперішня вартість ануїтету; A — ануїтет; i — ставка складного відсотка; n — кількість періодів нарахування відсотків.

Для спрощення розрахунків скористаємося таблицею значень теперішньої вартості ануїтету (див. дод. 1.4).

Підставивши відповідні значення в рівняння (14.1), $A = 4\,000$ грн, $n = 5$, $i = 10\%$

$$PVA = 4\,000 \cdot 3,7908 = 15\,163.$$

Таким чином, на дату реалізації сума 15 163 грн записується одночасно як дохід від продажу і дебіторська заборгованість.

❖ КРОК 2. Розрахунок суми зароблених відсотків за кожний період

Різниця між сумами 20 000 грн і 15 163 грн становить 4 837 грн і буде визнана як дохід від відсотків, що існує щороку за розрахунком, наведеним нижче.

Табл. 14.3 демонструє кожний платіж і суму платежу, яка пов'язана з відсотками і основною сумою.

Таблиця 14.3. Розрахунок суми зароблених відсотків

Період	Основна сума, яка не сплачена (А)	Відсотки (А x 10% = В)	Основний платіж (С — В)	Загальний платіж (С)
Дата продажу	15 163	0	0	0
Кінець 1-го року	15 163	1 516	2 484	4 000
Кінець 2-го року	12 679	1 268	2 732	4 000
Кінець 3-го року	9 947	995	3 005	4 000
Кінець 4-го року	6 942	694	3 306	4 000
Кінець 5-го року	3 636	364	3 636	4 000
Разом		4 837	15 163	20 000

На рахунках бухгалтерського обліку продавця операція буде відображена так, як наведено в табл. 14.4.

Таблиця 14.4. Кореспонденція рахунків при застосуванні домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою

Період	Зміст	Бухгалтерський запис		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
Дата продажу	Продаж деталей до устаткування	“Рахунки, що підлягають отриманню”	“Дохід від продажу”	15 163
Кінець 1-го року	Надійшов черговий платіж	“Грошові кошти”	“Рахунки, що підлягають отриманню”	2 484
		“Грошові кошти”	“Дохід від відсотків”	1 516
	Черговий платіж відсотків не здійснено	“Відсотки, що підлягають отриманню”	“Дохід від відсотків”	1 516
Кінець 2-го року	Надійшов черговий платіж	“Грошові кошти”	“Рахунки, що підлягають отриманню”	2 732
		“Грошові кошти”	“Дохід від відсотків”	1 268
		“Грошові кошти”	“Відсотки, що підлягають отриманню”	1 516*
	Черговий платіж відсотків не здійснено	“Відсотки, що підлягають отриманню”	“Дохід від відсотків”	1 268

Продовження табл. 14.4

1	2	3	4	5
Кінець 3-го року	Надійшов черговий платіж	“Грошові кошти”	“Рахунки, що підлягають отриманню”	3 005
		“Грошові кошти”	“Дохід від відсотків”	995
		“Грошові кошти”	“Відсотки, що підлягають отриманню”	1 268*
	Черговий платіж відсотків не здійснено	“Відсотки, що підлягають отриманню”	“Дохід від відсотків”	995
Кінець 4-го року	Надійшов черговий платіж	“Грошові кошти”	“Рахунки, що підлягають отриманню”	3 306
		“Грошові кошти”	“Дохід від відсотків”	694
		“Грошові кошти”	“Відсотки, що підлягають отриманню”	995*
	Черговий платіж відсотків не здійснено	“Відсотки, що підлягають отриманню”	“Дохід від відсотків”	694
Кінець 5-го року	Надійшов черговий платіж	“Грошові кошти”	“Рахунки, що підлягають отриманню”	3 636
		“Грошові кошти”	“Дохід від відсотків”	364
		“Грошові кошти”	“Відсотки, що підлягають отриманню”	694*

* Запис робиться, коли черговий платіж відсотків на кінець попереднього року не здійснено.

Розрахунок справедливої вартості доходу від реалізованої деталі здійснимо з використанням ставки відсотка, що дисконтує номінальну суму компенсації до поточної грошової ціни реалізації, якщо:

- ✓ річний черговий внесок у сумі 4 000 грн за кожний рік належить до сплати протягом *n* яти років від дати придбання;
- ✓ покупець сплатив гроші за устаткування, ціна реалізації була б 16 000 грн.

Знову ж підприємство, яке здійснює реалізацію, повинно записати компенсацію, що надійде за справедливою вартістю. Сума 4 000 грн — різниця між грошовою ціною 16 000 грн і належною сумою, якби вартість деталі до устаткування сплачувалася платежами із суми 20 000 грн. Угода є звичайною фінансовою операцією, так само, як продаж продукції. Сума компенсації, що відноситься до продажу продукції, є грошовою ціною 16 000 грн. Сума, яка залишилася 4 000 грн, є доходом від відсотків, визнається як така щороку і розраховується з використанням методу ефективного відсотка, як показано далі.

Для розрахунку справедливої вартості компенсації з використанням ефективної ставки відсотка необхідно здійснити два кроки:

- перший крок — розрахунок ефективної ставки відсотка;*
- другий крок — розрахунок суми зароблених відсотків за кожний період.*

❖ **КРОК 1. Розрахунок ефективної ставки відсотка**

Оскільки грошову ціну запропоновано в сумі 16 000 грн, справедлива вартість компенсації буде 16 000 грн, незважаючи на те, що продавець отримає суму 20 000 грн. Таким чином, перше, що необхідно визначити, — це ставку відсотка, яка дисконтує 20 000 грн до 16 000 грн за п'ятирічний період (передбачається, що платіж за п'ять років не буде змінюватися від визначеної суми 4 000 грн). Така ставка відсотка становить 7,93% за наведеним нижче розрахунком.

В умовах анuitету для визначення ставки відсотка використовуємо рівняння 14.1, яке трансформуємо:

$$PVA = A \cdot F_d, \quad (14.2)$$

$$F_d = (1 - (1 + i)^{-n}) / i, \quad (14.3)$$

де F_d — фактор дисконту.

Підставивши у рівняння відомі значення, отримаємо

$$F_d = \frac{16\,000 \text{ грн}}{20\,000 \text{ грн}} = 0,8$$

Звернувшись до таблиці теперішньої вартості анuitету (дод. 1.4), бачимо, що при $n = 5$ фактор дисконту міститься між значеннями 4,1002 (при $i = 7\%$) і 3,9927 (при $i = 8\%$).

Для кожного розрахунку ставки відсотка слід застосувати метод лінійної інтерполяції. Формули, побудовані за цим методом, мають такий вигляд:

$$i_2 - (f_x - f_2) + (f_1 - f_2) \cdot (i_2 - i_1), \quad (14.4)$$

$$i_1 + (f_1 - f_x) + (f_1 - f_2) \cdot (i_2 - i_1), \quad (14.5)$$

де i_2 та i_1 — відповідно верхня і нижня ставки дисконту інтервалу, в межах якого міститься значення,

f_2 і f_1 — значення фактора дисконту відповідно при ставці дисконту i_2 та i_1 ,

f_x — значення фактора дисконту при ставці, що дає показник 4000.

Застосувавши наведені формули, отримаємо:

$$8\% - (4,000 - 3,9927) + (4,1002 - 3,9927) \cdot 1\% = 8\% - 0,0073 + 1,075 \cdot 1\% = 8\% - 0,068 = 7,93\%$$

або

$$7\% + (4,1002 - 4,000) + (4,1002 - 3,9927) \cdot 1\% = 7\% + 1,002 + 1,075 \cdot 1\% = 7\% + 0,93 = 7,93\%.$$

❖ **КРОК 2. Розрахунок суми зароблених відсотків за кожний період**

Різниця 4 000 грн між значеннями 20 000 грн та 16 000 грн буде визнана як такий дохід від відсотків, що існує щороку і розраховується, як показано нижче. Дохід від відсотків за кожний період розраховуємо за даними табл. 14.5.

Таблиця 14.5. Розрахунок суми доходу від відсотків за період

Період	Основна сума, яка не сплачена (А)	Відсотки ($A \times 7,93\% = B$)	Основний платіж ($C - B$)	Загальний платіж (С)
Дата продажу	16 000	0	0	0
Кінець 1-го року	16 000	1 268	2 732	4 000
Кінець 2-го року	13 268	1 052	2 948	4 000
Кінець 3-го року	10 320	820	3 180	4 000
Кінець 4-го року	7 140	566	3 434	4 000
Кінець 5-го року	3 706	294	3 706	4 000
Разом		4 000	16 000	20 000

На рахунках бухгалтерського обліку здійснюються записи, аналогічні наведеним у *табл. 14.4*, з відповідними значеннями відсотка і основного платежу.

Компенсація може охоплювати і продаж продукції, товарів, і окремо супутні послуги, наприклад у таких випадках:

- ✓ продаж комп'ютерного програмного забезпечення, який включає безплатну технічну підтримку після продажу;
- ✓ продаж продуктів споживання, який включає безплатне обслуговування в початковий період;
- ✓ плата за надання привілею (франчайз), яка охоплює надання початкових і подальших послуг, обладнання, інших матеріальних активів та ноу-хау (п. 18 додатку до МСБО 18 "Дохід");
- ✓ комісійні за розміщення (синдикування) кредиту (підприємство, яке організує позику, утримує частину позикового пакету з тим самим фактичним доходом і за порівняний ризик, як і інші учасники (п. 14 (с) (iii) додатку до МСБО 18 "Дохід");
- ✓ загальний прибуток, який виникає від фінансової оренди у виробника або дилера, коли оренда призводить до виникнення двох типів доходу: внаслідок простого продажу орендованого активу виникає прибуток або збиток і фінансового прибутку протягом терміну оренди (МСБО 17 "Оренда", п. 40).

У таких випадках справедлива вартість компенсації повинна бути розподілена між двома такими складовими, як:

- ✓ дохід від забезпечення послуги, який вимірюється за очікуваними витратами щодо цієї послуги разом із прийнятним прибутком на цю послугу;
- ✓ дохід від продажу продукції, товарів, який є різницею між доходом від забезпечення послуги і справедливою вартістю компенсації.

Слід зазначити, що МСБО 18 не дає жодного пояснення щодо "прийнятного прибутку" на послугу. Посилання на таке визначення зустрічається в прикладах 11 та 18 додатку до МСБО 18 "Дохід", але не в самому стандарті. Один із можливих підходів — це розглянути маржу прибутку на послугу, яку надано без об'єднання з продажем продукції, товарів. Інший підхід — це розподіл загальної компенсації між продажем і послугою пропорційно окремим цінам реалізації двох компонентів.

Компенсацію, яка охоплює продаж продукції і окремо супутні послуги, розглянемо на прикладі плати за надання привілею (франчайзу).

Франчайз (Franchise) — це контрактна угода, за якою франчайзер надає франчайзу право продати певну продукцію (товари) або послуги, використовувати певні торгові марки або торгові назви, або виконати певні функції, звичайно в межах визначеної географічної зони.

Франчайзер (сторона, яка надає право займатися діяльністю за франчайзом) розвиває унікальну концепцію або продукцію, захищає цю концепцію або продукцію через патент, копірайт, торгову марку або торгову назву.

Франчайз (сторона, яка здійснює діяльність за франчайзом) купує право використовувати ідеї або продукцію франчайзера шляхом підписання угоди про франчайз.

Інший вид франчайзу — це угода, укладена між муніципальним органом (або іншою державною структурою) і підприємством, що здійснює господарську діяльність, про використання державної власності. Наприклад, використання державної землі під телефонні та електричні лінії, телефонних ліній для кабельних телепередач, місцевих вулиць для маршрутів автобусів і под.

Такі права часто оформлюються через ліцензії або дозволи.

У практиці виділяють чотири типи франчайзових угод:

- 1) виробник — роздрібне підприємство;
- 2) виробник — гуртове підприємство;
- 3) надавач послуги — роздрібне підприємство;
- 4) гуртове підприємство — роздрібне підприємство.

Франчайз набуває широкого розповсюдження, і передусім це стосується такого типу, як надавач послуги — роздрібне підприємство. Під цей тип підпадають:

- ✓ кафе, де можна придбати м'яке морозиво, не виходячи з машини ("Taste Freeze", "Dairy Queen");
- ✓ кафе, де можна придбати їжу, не виходячи з машини ("McDonald's", "Burger King");
- ✓ ресторани ("Perkins", "Pizza Hut");
- ✓ мотелі ("Best Western", "Holiday Inn");
- ✓ прокат автомобілів ("Avis", "National");
- ✓ інші ("7-Eleven Stores").

Франчайзові компанії отримують дохід від одного або двох таких джерел:

- 1) від продажу початкового франчайзу і пов'язаних із ним активів або послуг;
- 2) від винагороди, що базується на операціях франчайзу.

Надавач франчайзу визнає всю суму винагороди від франчайзових операцій яу дохід на дату продажу, а не коли винагорода була отримана, незважаючи на те, що надання більшості послуг ще не завершено й існує невизначеність щодо надходження винагороди в повному обсязі.

Проте угода про франчайз може забезпечувати відшкодування держателю франчайзу, якщо деякі умови не виконуються, і на суму прибутку від відшкодування винагороди, наданої держателю франчайзу, можуть зменшуватися майбутні витрати за зобов'язаннями і послугами, які запропонує надавач франчайзу.

Типові записи щодо відображення винагород від франчайзу розглянемо на прикладі.



ПРИКЛАД 14.4

Компанія "Корчма смачної відбивної" призначила початкову винагороду за франчайз на право діяти за ліцензією компанії в сумі 10 000 грн.

За підписаною угодою встановлено первісний грошовий платіж у сумі 4 000 грн, решта суми (6 000 грн) розподілюється на три роки по 2 000 грн. За початкову винагороду надавач франчайзу повинен допомогти в обранні місцезрозташування, домовитися про оренду або придбання місця, контролювати будівництво і надавати послуги щодо ведення обліку. За кредитним рейтингом держатель франчайзу може мати платіж за ставкою 10% на залучені кошти. Теперішня вартість звичайного анuitету п'ятирічних надходжень у сумі 2 000 грн (кожний дисконтується за ставкою 10%) становить 4 974 грн.

Якщо мінімальний платіж не відшкодовується, виконання майбутніх послуг від надавача франчайзу не вимагається і оплата векселя є достовірно гарантованою, здійснюється запис (грн):

Д-т рахунка "Грошові кошти"	4 000
Д-т рахунка "Вексель, що підлягає отриманню"	6 000
К-т рахунка "Дисконт за векселем, що підлягає отриманню" (6 000 - (2,48685 · 2 000))	1 026
К-т рахунка "Дохід від винагороди за франчайз"	8 974.

Якщо надавач франчайзу має надати значні послуги, мінімальний платіж відшкодовується і оплата векселя є дуже сумнівною, здійснюється запис (грн):

Д-т рахунка "Грошові кошти"	4 000
К-т рахунка "Незароблена винагорода від франчайзу"	4 000.

Якщо мінімальний платіж не відшкодовується, оплата векселя є безумовною, надавач франчайзу має ще надати значні послуги і мінімальний платіж представлений за справедливою вартістю наданих вже послуг, здійснюється запис (грн):

Д-т рахунка "Грошові кошти"	4 000
Д-т рахунка "Векселі, що підлягають отриманню"	6 000
К-т рахунка "Дисконт за векселем, що підлягає отриманню"	1 026
К-т рахунка "Дохід від винагороди за франчайз"	4 000
К-т рахунка "Незароблена винагорода від франчайзу" (2 000 · 2,48685)	4 974.

Продукція (товари) чи послуги можуть обмінюватись або підлягати обміну на продукцію (товари) або послуги, які є подібними за характером і вартістю, продукцію (товари) чи послуги іншого типу.

Обмін подібними товарами (продукцією) чи послугами містить певні зручності. Операція обміну повинна бути проаналізована для того, щоб зрозуміти її сутність, а також визначити, які наміри мають сторони. Якщо метою обміну є сприяння однієї сторони господарським процесам іншої (за погодженням), то процес зароблення грошей не є завершеним, і дохід не буде визнаватися.

Наприклад, постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Такий обмін, як правило, допомагає постачальникам розповсюдити їхню продукцію, коли вони мають потребу в певній кількості товару в певний час і в певній місцевості. У дійсності такі обмінні операції подібними товарами дуже обмежені.

Це стосується і послуг. Обмін послугами, подібними за характером і вартістю, за погодженням сторін, які не генерують дохід, зустрічаються зрідка.

Коли товари (продукція) реалізуються або послуги надаються в обмін на товари (продукцію) чи послуги іншого типу, процес зароблення доходу розглядається як завершений. У цьому випадку обмінна операція генерує дохід, який визнається. Метою такого обміну звичайно не буде погодженість між сторонами, а буде процес зароблення доходу. Обмін запасами або іншими майном, що утримується для продажу, буде поданий як продаж запасів, і підприємство зможе записати дохід. Сума доходу до визнання буде виміряна за справедливою вартістю отриманих активів (товарів або послуг), скоригованих на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Розглянемо низку прикладів.



ПРИКЛАД 14.5

Компанія "Несподіванка" здійснює обмін оліфи, справедлива вартість якої становить 80 грн (собівартість 60 грн), на фарбу.

За умовою справедлива вартість отриманої продукції дорівнює справедливій вартості переданої продукції. Отже, дохід від обмінної операції неоднотипними товарами вимірюється згідно зі справедливою вартістю переданої продукції і становить 80 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку компанії "Несподіванка" ця операція знайде відображення:

Д-т рахунка "Запаси" (фарба)	80 грн
К-т рахунка "Дохід"	80 грн.



ПРИКЛАД 14.6

Компанія "Несподіванка" здійснила обмін оліфи, вартість якої становить 60 грн, на фарбу, справедлива вартість якої становить 80 грн, з доплатою в сумі 20 грн.

За умовою справедлива вартість отриманої продукції перевищує справедливу вартість переданої продукції. Дохід визначається як різниця між справедливою вартістю отриманої продукції і сплаченими грошовими коштами. Отже, дохід становить 60 грн (80 грн — 20 грн).

На рахунках бухгалтерського обліку операція відобразатиметься так:

Д-т рахунка "Запаси" (фарба)	80 грн
К-т рахунка "Дохід"	60 грн
К-т рахунка "Грошові кошти"	20 грн.

**ПРИКЛАД 14.7**

Компанія "Несподіванка" здійснила обмін оліфи, вартість якої становить 60 грн, на фарбу, справедлива вартість якої 40 грн, і отримала грошову доплату в сумі 20 грн.

За умовою справедлива вартість отриманої продукції (фарба) менша за справедливу вартість переданої продукції (оліфа). Дохід визнається як сума справедливої вартості отриманого товару і отриманих грошових коштів. Отже, дохід становить 60 грн (40 грн + 20 грн).

На рахунках бухгалтерського обліку операцію буде відображено так:

Д-т рахунка "Запаси" (фарба)	40 грн
Д-т рахунка "Грошові кошти"	20 грн
К-т рахунка "Дохід"	60 грн.

Якщо ж неможливо достовірно виміряти справедливу вартість отриманих товарів (продукції) чи послуг, дохід вимірюється згідно із справедливою вартістю переданих товарів (продукції) чи послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Розглянемо приклади.

**ПРИКЛАД 14.8**

Компанія "Міно́р" здійснює постачання музичних інструментів, справедлива вартість яких становить 3 000 грн, в обмін компанії "Альт", яка реалізує рекламні щити, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити.

За умовою відома справедлива вартість переданого товару (музичні інструменти). Справедлива вартість отриманого товару буде дорівнювати справедливій вартості переданого товару. Отже, дохід компанії "Міно́р" становитиме 3 000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку операцію буде відображено:

Д-т рахунка "Рекламні щити"	3 000 грн
К-т рахунка "Дохід"	3 000 грн.

**ПРИКЛАД 14.9**

Компанія "Міно́р" здійснює постачання музичних інструментів, справедлива вартість яких становить 3 000 грн, і доплачує грошові кошти в сумі 1 500 грн компанії "Альт" в обмін на рекламні щити, справедливу вартість яких неможливо визначити.

За умовою відомі справедлива вартість переданого товару (музичні інструменти) і сума грошової компенсації. Справедлива вартість отриманого товару становитиме суму 4 500 грн, яка складається із справедливої вартості переданого товару і грошової компенсації (3 000 грн + 1 500 грн). Отже, дохід від операції становитиме 3 000 грн і дорівнюватиме справедливій вартості переданого товару.

На рахунках бухгалтерського обліку компанії "Міно́р" операцію буде відображено так:

Д-т рахунка "Рекламні щити"	4 500 грн
К-т рахунка "Дохід"	3 000 грн
К-т рахунка "Грошові кошти"	1 500 грн.



ПРИКЛАД 14.10

Компанія "Мінор" здійснює постачання музичних інструментів, справедлива вартість яких становить 3 000 грн, і отримує грошову компенсацію в сумі 500 грн від компанії "Альт" в обмін на рекламні щити, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити.

За умовою відомі справедлива вартість переданого товару — 3 000 грн (музичних інструментів) і отримана грошова компенсація — 500 грн. Отже, справедлива вартість отриманого активу (реklamних щитів) становить 2 500 грн (3 000 грн — 500 грн). Дохід буде визначатися справедливою вартістю переданого активу і становитиме 3 000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку компанії "Мінор" операцію буде відображено:

Д-т рахунка "Рекламні щити"	2 500 грн
Д-т рахунка "Грошові кошти"	500 грн
К-т рахунка "Дохід"	3 000 грн.

Зазначимо, що віднесення активів, які обмінюються, до подібних чи іншого типу часто супроводжується труднощами і вимагає певної уваги.

Щодо оцінки доходу при бартерних операціях можуть виникати спірні питання. Так, підприємство (продавець) може розпочати бартерну операцію для забезпечення рекламних послуг в обмін на отримання рекламних послуг від покупця (замовника). Реклама може бути розміщена в Інтернеті або на афішах, розповсюджена в журналах або газетах або подана в інших засобах масової інформації.

В одних випадках в операції обміну відсутня винагорода в грошовій або іншій формі між підприємствами. В інших випадках однакові або наближені до однакових суми грошових коштів або іншої винагороди також обмінюються.

Продавець, який забезпечує рекламні послуги в ході своєї звичайної діяльності, визнає дохід відповідно до МСБО 18 "Дохід" від бартерної операції, включаючи здійснення реклами, коли серед інших критеріїв визнання присутні обмін неподібними послугами та сума доходу, яку можна достовірно визначити.

Щодо обміну неподібними послугами з реклами застосовується Тлумачення ПКТ-31 "Дохід: бартерні операції, включаючи послуги з реклами". У випадку обміну подібними послугами з реклами операція не генерує дохід відповідно до МСБО 18. Спірне питання полягає в тому, що необхідно визначити, за яких обставин продавець може достовірно оцінити дохід за справедливою вартістю отриманих послуг із реклами, що забезпечують бартерну операцію.

Відповідно до Тлумачення ПКТ-31 дохід від бартерної операції, включаючи рекламу, не можна достовірно оцінити за справедливою вартістю отриманої послуги з реклами. Проте продавець може достовірно оцінити дохід за справедливою вартістю послуг із реклами в бартерній операції шляхом посилення лише на небартерні операції, які:

- включають рекламування, подібне до рекламування в бартерній операції;
- здійснюються часто;
- представляють переважну кількість операцій або суму, коли порівнюються всі операції для забезпечення рекламування, які є подібними до рекламування в бартерній операції;

- г) включають грошові кошти та/або іншу форму винагороди (наприклад, ринкові цінні папери, немонетарні активи та інші послуги), які мають достовірно оцінену справедливую вартість;
- г) не включають одноманітні копії, як в бартерній операції.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВАТ «НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ» (Росія) за 2001 рік

Взаємозаліки та бартерні угоди

Частина операцій з реалізації та придбання ведеться на основі взаємозаліків і негрошових операцій, включаючи прості або переказні векселі, які є довірливими борговими зобов'язаннями. Взаємозаліки й негрошові операції в основному здійснюються або шляхом прямого розрахунку товарами чи послугами кінцевому споживачу, заліком залишків, або через ланцюг товарообмінних операцій, який включає декілька компаній.

Операції купівлі-продажу, розрахунки за якими планується здійснити шляхом взаємозаліків або інших негрошових розрахунків, визнаються на основі розрахунку керівництвом компаній Групи справедливої (ринкової) вартості тих активів, які будуть отримані чи поставлені в результаті негрошових розрахунків. Справедлива (ринкова) вартість визначається на основі різноманітної ринкової інформації.

Слід звернути увагу, що положення МСБО 18 "Дохід" передбачають оцінку доходу за справедливою вартістю і до операцій "на відстані простягнутої руки" (операцію, яка здійснюється так, що між сторонами не існує будь-яких юридичних і фінансових зв'язків для уникнення конфлікту інтересів), і до операцій, які здійснюються не на "відстані простягнутої руки". Незважаючи на те що МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" торкається лише питань розкриття, МСБО 18 "Дохід" висуває вимоги вимірювання операцій, що генерують дохід із зв'язаними сторонами. Операції, які породжують дохід із зв'язаними сторонами, будуть записані за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана. Це буде узгоджена сума будь-якої грошової компенсації і справедливої вартості будь-якого негрошового активу, який було отримано. Суми, визначені таким шляхом, не потребують рівності справедливої вартості реалізованих активів.

Критерії визнання доходу

МСБО 18 "Дохід" визнає критерії визнання доходу для трьох типів операцій: продажу продукції (товарів), надання послуг і використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди (рис. 14.2).

Дохід для кожного типу операції визнається, коли:

- ✓ існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть на підприємство;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена.

Ці критерії базуються на критеріях визнання, поданих у "Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів". Водночас положеннями стандарту визначено обставини, за яких ці критерії будуть застосовуватися для кожної з трьох категорій доходу. Ці критерії звичайно застосовують окремо до кожної

Тип операції	Реалізація продукції (товарів)	Надання послуг	Використання активів підприємства
Вид доходу	Дохід від продажу	Дохід від надання послуг	Дохід від відсотків, дивідендів і роялті
Традиційний момент визнання доходу (принцип нарахування)	Дата продажу (дата поставки)	Послуги виконано і виставлено рахунок за виконані роботи	В міру того, як минув час або використано активи

Рис. 14.2. Визнання доходу за сутністю операції

операції. Проте за певних обставин, дотримуючись принципу превалювання сутності над формою, критерії визнання застосовують до:

- ✓ окремих компонентів однієї операції, коли компенсація охоплює одночасно і продаж продукції (товарів), і окремо супутню послугу (наприклад, коли ціна реалізації продукту) включає певну суму за наступне обслуговування, ця сума відкладається і визнається як дохід за період, упродовж якого здійснюється обслуговування);
- ✓ двох і більше операцій разом, коли операції пов'язані таким чином, що їхній комерційний вплив не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Наприклад, підприємство може продати товари і водночас укласти окрему угоду на придбання іншого товару у майбутньому. У цій ситуації економічно недоцільно говорити про виявлення економічної вигоди первісного продажу без розгляду наступних угод. Отже, дохід повинен визначатися для всієї серії угод як єдиного цілого.

Відповідно до “Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів” дохід визнається у фінансових звітах (Звіті про прибутки та збитки) на основі облікового принципу нарахування. Згідно з цим принципом результати операцій та інших подій визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і відображують їх в бухгалтерських реєстрах та наводять у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать.

Слід зазначити, що при підготовці звітів необхідно також віддати перевагу принципам щодо якісних характеристик інформації про дохід за МСБО. Це такі принципи: превалювання сутності над юридичною формою та обачність.

Згідно з принципом превалювання сутності над формою операції та інші події обліковуються і розкриваються відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми.

Принцип обачності передбачає дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені.

14.2. ДОХІД ВІД ПРОДАЖУ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ)

Дохід від реалізації продукції (товарів) повинен визнаватися у разі задоволення всіх нижченаведених умов:

- ✓ підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар);
- ✓ підприємство більше не бере участі в управлінні в тому ступені, який, як правило, пов'язаний з правом власності, і не контролює продану продукцію (товари);
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена;
- ✓ існує ймовірність надходження економічних вигід, пов'язаних із операцією, на підприємство;
- ✓ витрати, які були або будуть понесені в зв'язку з операцією, можуть бути достовірно оцінені.

Передача ризиків і винагород, пов'язаних із власністю на продукцію (товар)

Ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар, зазвичай передаються, коли виконується одна з двох подій:

- ✓ юридичне право власності на продукцію (товари) передається покупцю;
- ✓ володіння продукцією (товарами) переходить до покупця.

Здебільшого обидві ці події охоплюють один період часу. Наприклад, це відбувається переважно у гуртовому або роздрібному продажі. У таких випадках існують незначні труднощі практичного характеру при визначенні "моменту часу", в який дохід від продажу продукції (товарів) буде визнаватися.

Однак в деяких випадках підприємство може передати юридичне право власності і володіння продукцією (товарами) покупцю, але зберегти значні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар). Наприклад:

- ✓ підприємство може зберегти відповідальність щодо незадовільного виконання робіт, яка не покривається стандартними гарантійними зобов'язаннями;
- ✓ отримання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цієї продукції (товарів);
- ✓ відвантажена продукція (товари) підлягає подальшому монтажу, і цей монтаж є значною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;
- ✓ покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на реалізацію, і підприємство не має певності щодо ймовірності повернення.

За таких обставин, якщо підприємство залишає за собою суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар), операція реалізації і дохід від продажу не визнаються. Обставини невизнання доходу наведено на *рис. 14.3*.

Якщо підприємство зберігає незначні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар), операція реалізації і дохід визнаються (*рис. 14.4*). Іншими словами, підприємство може передати юридичні права власності і володіння продукцією (товарами) покупцю і зберегти лише незначні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товари). Наприклад:



Рис. 14.3. Умови невизнання доходу від продажу продукції (товарів)



Рис. 14.4. Умови визнання доходу від продажу продукції (товарів)

- ✓ підприємство може зберегти юридичне право власності тільки для того, щоб забезпечити утримання належної йому суми — така угода інколи згадується як “резервування права власності”;
- ✓ підприємство роздрібною торгівлі може запропонувати покупцям виплату компенсації в разі незадоволення товаром, за умови, що може достовірно оцінити майбутні повернення;
- ✓ відповідно до продажу за принципом “виставити рахунок і тримати товар”, поставка може затримуватися на прохання покупця, але покупець набуває права власності і приймає чек до сплати.

За таких обставин підприємство визнає всю суму доходу, але, ймовірно, потребує визнання зобов'язання за витратами, пов'язаними зі збереженням ризиків, як, наприклад, з очікуваними поверненнями.

Таким чином, можна виділити основні моменти при передачі ризиків і винагород, пов'язаних із володінням:

- ✓ оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар, вимагає вивчення обставин операцій;
- ✓ передача ризиків і винагород, пов'язаних із власністю на товар, визнається на індивідуальній основі;
- ✓ незважаючи на те що кожна ситуація повинна бути розглянута окремо, ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар), передаються, коли юридичне право власності або володіння продукцією (товара-

ми) було передано. Проте якщо при вивченні обставин операції сутність операції не вимагає передачі значних ризиків і винагород, коли юридичне право власності або володіння передається, дохід від реалізації продукції (товарів) не визнається.

Розглянемо приклади, які демонструють звичайні ситуації, коли ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товари), або передаються, або не передаються покупцю (табл. 14.6).

Додаткові приклади, які демонструють відповідний період для визнання доходу від продажу, включено як додатки до МСБО 18 "Дохід" і представлено в табл. 14.7. Слід звернути увагу на те, що приклади потребують вивчення умов кожної операції в контексті закону, пов'язаного з продажем товарів, який діє в країні, де здійснюється операція.

Таблиця 14.6. Приклади передачі ризиків і винагород, пов'язаних із власністю на продукцію (товар)

№ пор.	Зміст прикладу	Передача ризиків і винагород, пов'язаних з власністю на продукцію (товар)
1	2	3
1	Виробнича компанія надає тримісячну гарантію, яка покриває наступні після дати поставки витрати на будь-які поліпшення і ремонт її продукту, реалізованого покупцям. Продукт, ймовірно, має кілька серйозних дефектів, які повинні бути усунені після дати поставки відповідно до вимог окремих покупців. І хоча неможливо достовірно оцінити витрати, які несе продавець у зв'язку з таким поліпшенням і ремонтом, однак за умовою контракту про продаж право власності передається на дату поставки	Ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію, не будуть передані доти, доки не закінчиться тримісячний період, оскільки неможливо оцінити і, отже, нарахувати будь-які витрати на поліпшення і ремонт, які, як очікується, будуть суттєвими. Дохід на дату поставки не визнається
2	Агент з продажу періодичних журналів продає і доставляє їх у місцеві магазини. Якщо місцевий магазин не реалізує журнали, вони повертаються агенту з продажу за відшкодування або в кредит. У даній ситуації неможливо визначити, скільки з доставлених у місцеві магазини журналів не будуть продані	Ризики і винагороди, пов'язані з власністю на журнали, не будуть передані від агента з продажу до місцевих магазинів, які реалізують журнали, оскільки отримання доходу агентом з продажу залежить від продажу журналів місцевими магазинами
3	Виробнича компанія реалізує зразок машинного устаткування і погоджується здійснити монтаж цього устаткування на заводі замовника. Витрати на монтаж є суттєвими щодо загальної ціни реалізації	Оскільки витрати на монтаж є суттєвими витратами до укладеного контракту, продавець не завершує свої зобов'язання за контрактом лише на дату поставки. Тому ризики і винагороди, пов'язані з власністю, не будуть передані доти, доки монтаж не буде закінчено, незважаючи на те, коли була здійснена поставка товарів або коли передано право власності. Дохід визнається, коли покупець приймає поставку, а монтаж та перевірку завершено

Продовження табл. 14.6

1	2	3
4	Виробник важкого устаткування реалізує бульдозер замовнику, який очікує від уряду надання контракту на будівництво особливої дороги. У контракті з продажу продавець надає покупцю право повернути бульдозер, якщо замовник не отримає контракт. Не існує методу, за яким можна достовірно оцінити майбутнє повернення бульдозера замовником	Ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію, не будуть передані до замовника до отримання від уряду контракту на будівництво дороги. Якщо існує непевність щодо можливого повернення, дохід визнається, коли відвантаження було формально прийняте або продукція доставлена і період, відведений на відмову, закінчився
5	Роздрібний магазин пропонує безстрокову гарантію на свої товари. Покупець може повернути будь-який окремий предмет за будь-якої причини в будь-який період і отримати назад свої гроші. Базуючись на достовірних історичних даних, 2,05% продажу повертається відповідно до цієї політики	Базуючись на історичних даних, магазин зберігає лише незначні ризики і винагороди, пов'язані з власністю, пропонуючи цю гарантію. За умови, що виконуються інші критерії визнання, дохід буде визнаватися під час продажу, і відповідні нарахування на повернення — 2,05% суми продажу — покриватимуть передбачувані витрати, пов'язані з поверненням товарів
6	Відповідно до політики виробнича компанія записує у своїх контрактах на реалізацію, що юридичне право власності переходить не на дату поставки, а коли надходить компенсація за товари. Здійснюється продаж і доставляється товар покупцю, який не спричинить кредитного ризику	Ризики і винагороди передаються, незважаючи на те, що не передається право власності. Залежно від обставин компанія потребує створення основного резерву для сумнівних боргів. Дохід визнається, коли поставку здійснено і грошові кошти отримано продавцем або його агентом

Таблиця 14.7. Приклади операцій реалізації продукції (товарів), які потребують застосування критеріїв визнання доходу на різний час

Порядковий номер операції	Номер операції згідно з додатком до МСБО 18	Вид реалізації продукції (товарів)	Умови визнання доходу
1	2	3	4
1. Визнання доходу, коли покупець набуває права власності			
1	1	Продаж за принципом "виставити рахунок і тримати товар", коли доставка на прохання покупця затримується, але покупець набуває права власності і приймає чек до сплати	Дохід визнається, коли покупець набуває права власності, якщо: а) існує ймовірність доставки продукції (товару); б) продукція (товар) є в наявності, її ідентифіковано, і вона готова до відправки покупцю на момент визнання реалізації; в) покупець спеціально підтверджує інструкції стосовно відкладеної доставки; г) застосовуються звичайні умови оплати. Дохід не визнається, якщо існує лише намір придбати або виробити продукцію (товар) на момент доставки

Продовження табл. 14.7

1	2	3	4
2	9.1	Продаж нерухомості (операція 1)	Дохід визнається, коли право власності переходить до покупця
2. Визнання доходу після доставки продукції (товарів) покупцю			
3	2. А	Продукція (товари) відвантажені за умов: установка та перевірка	Дохід, як правило, визнається, коли покупець приймає поставку, а установку та перевірку завершено. Проте дохід визнається негайно після прийняття поставки покупцем, якщо: а) процес установки є простим. Наприклад, встановлення перевіреного на заводі телевізійного приймача, для чого потрібна тільки розпаковка, приєднання до мережі й установка антени; б) перевірка проводиться тільки з метою остаточного визначення контрактної ціни, наприклад поставок залізної руди, цукру або сої
4	2. Б	Продукція (товари) відвантажені за умови схвалення, коли покупець обумовив обмежене право на повернення	Якщо існує непевність щодо можливості повернення, дохід визнається, коли відвантаження було формально прийняте покупцем або продукція (товари) були доставлені, і період, відведений на відмову, закінчився
5	3	Відкладений продаж, коли продукція (товар) доставляється тільки після того, як покупець робить останній внесок з серії платежів на виплат	Дохід від такої реалізації визнається після доставки продукції (товарів). Дохід може визнаватися, коли отримано значний внесок, за умови наявності продукції (товарів), які визначені і готові до відправки покупцю
6	4	Замовлення, коли оплату (або часткову оплату) отримано авансом до доставки продукції, яка на даний момент не перебуває у запасах, наприклад, продукція (товари) ще має бути вироблена або буде доставлена безпосередньо клієнту третьою стороною	Дохід визнається, коли продукція доставлена покупцю
7	7	Передплата на періодичні видання та подібну продукцію	Якщо йдеться про продукцію, що має однакову вартість у кожному проміжковий час, дохід визнається на прямолінійній основі впродовж періоду, коли ця продукція відправляється. Якщо вартість продукції змінюється від періоду до періоду, дохід визнається на основі вартості реалізації відправленої продукції, виходячи із загальної оціночної вартості реалізації всієї продукції, охопленої передплатою

Продовження табл. 14.7

1	2	3	4
3. Визнання доходу, коли доставку продукції (товарів) здійснено, і грошові кошти отримано продавцем або його агентом			
8	2 Г	Продукція (товари) відвантажена за умови: продаж з готівковою оплатою після доставки	Дохід визнається, коли доставку продукції (товару) здійснено, і грошові кошти отримано продавцем або його агентом
4. Визнання доходу постачальником, коли отримувач продає продукцію (товар) третій стороні			
9	2 В	Продукція (товари) відвантажено за умови: консигнаційний продаж, коли отримувач (покупець) бере зобов'язання реалізувати товар від імені постачальника (продавця)	Дохід визнається постачальником, коли отримувач продає продукцію (товар) третій стороні
5. Визнання доходу, коли продавець передав ризики та винагороди від володіння покупцю			
10	5	Угоди про продаж та пере-продаж (за винятком операцій обміну), згідно з якими продавець одночасно погоджується повторно придбати той самий товар на пізнішу дату, або коли продавець має опціон "кол" на повторне придбання, або коли покупець має опціон "пут" і може вимагати від продавця повторно придбати товар	Умови угоди потрібно проаналізувати для переконання в тому, що продавець передав ризики та винагороди від володіння покупцю, і тоді дохід визнається. Коли продавець утримує ризики та винагороди від володіння, навіть якщо юридичне право власності було передано, операція є фінансовою і не генерує дохід
11	6	Продаж посередникам, наприклад дистриб'юторам, дилерам або іншим для перепродажу	Дохід від такої реалізації, як правило, визнається після передачі ризиків та винагород від володіння. Коли продавець діє як агент, реалізація розглядається як консигнаційний продаж
12	9.2	Продаж нерухомості (операція 2)	Згідно з деякими юрисдикціями частка участі у власності може належати покупцеві до переходу юридичного права власності, отже, ризик та винагороди від володіння були передані на цьому етапі. У таких випадках, за умови, що покупець не повинен виконати жодних суттєвих дій для завершення контракту, визнання доходу на цьому етапі може бути доцільним. У кожному випадку, якщо продавець повинен виконати значні дії після передачі частки участі та/або юридичного права, дохід визнається після завершення дій. Прикладом є будівля або інша споруда, будівництво якої ще не завершено

Продовження табл. 14.7

1	2	3	4
6. Визнання доходу, коли ризики та винагороди від володіння не були передані			
13	9.3	Продаж нерухомості (операція 3)	<p>У деяких випадках нерухомість може продаватися на умовах певного ступеня подальшої участі продавця, коли ризик та винагороди від володіння не були передані. Прикладом можуть стати угоди про продаж та повторне придбання, які включають опціони "пут" та "кол", й угоди, згідно з якими продавець гарантує користування власністю у визначений період або гарантує дохід на інвестицію покупця протягом визначеного періоду.</p> <p>У таких випадках характер та обсяг подальшої участі продавця визначає, яким чином відображується операція в обліку. Вона може відобразитися в обліку як продаж, фінансування чи оренда або інша угода про розподіл прибутку. Якщо вона відображується в обліку як продаж, подальша участь продавця може призвести до відстрочки визнання доходу. Продавець також повинен брати до уваги засоби оплати та докази зобов'язання покупця здійснити повну оплату. Наприклад, коли сукупність отриманих платежів, включаючи початковий внесок, або подальші виплати покупця недостатньо свідчать про зобов'язання покупця повністю здійснити всі виплати, дохід визнається тільки в межах отриманих грошових коштів</p>
7. Визнання доходу на дату реалізації			
14	8	Продаж на виплат, згідно з чим компенсація отримується частковими внесками	<p>На дату реалізації визнається дохід згідно з ціною реалізації, за винятком відсотка. Ціна реалізації є теперішньою вартістю компенсації, яка визначається шляхом дисконтування внесків, що підлягають отриманню при умовній ставці відсотка. Елемент відсотка визнається як дохід на момент зароблення на пропорційній часовій основі, яка враховує умовну ставку відсотка</p>


ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "НОКІА" за 2002 рік
Визнання доходу

Продаж записується на дату відвантаження продукції і прийняття її замовником або надання послуг, за вирахуванням податку з продажу і торговельних знижок.


**ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "LONZA"
за 2002 рік**
Визнання доходу

Дохід від продажу продукту визнається, коли продукт відвантажено.


**ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ
ГРУПИ "ADIDAS-SALOMON" за 2002 рік**

Продаж записується за вирахуванням повернутих товарів від покупців, знижок, дисконтів і податків із продажу, коли право власності переходить до покупця на підставі умов продажу.

***Подальша участь в управлінні та здійсненні контролю
за реалізованою продукцією (товаром)***

У порядку визнання реалізації за підприємством не повинні залишатися подальша участь в управлінні у формі, яка пов'язана з володінням, а також ефективний контроль за реалізованими товарами. Участь в управлінні і контроль, як правило, передаються з юридичним правом власності або володіння, але не в усіх випадках.

Так, підприємство може зберегти деяку подальшу участь в управлінні у формі, яка пов'язана з володінням товарами, але тільки в обмеженому ступені.

Наприклад, продавець реалізував товари покупцю — агенту з продажу. Якщо продаж здійснюється агенту, навіть якщо право власності переходить до останнього, продавець може зберегти контроль таких значних аспектів, як калькуляція цін, рух товарів та ін. У цьому випадку встановлення повинно здійснюватися покупцем, який, по суті, діє лише як агент для продавця. Продаж цього майна часто породжує обставини, за якими продавець зберігає відповідальність за керівництво.

Продавець може час від часу вимагати здійснювати або підтримувати управління, або продовжувати оперувати власністю на власний ризик, або може наважуватися мати такі ризики на продовжений час, на точно визначений обмежений період, або до точно визначеного рівня операцій, що існували (наприклад доти, доки орендна плата на майно буде достатньою для покриття операційних витрат і обслуговування боргу (щорічні відсоткові платежі і виплати основної суми боргу)).

Слід зазначити, що може існувати випадок, коли подальша участь в управлінні не становить ефективного контролю. Наприклад, консультативна фірма з програмного забезпечення може встановити систему програм для клієнта і надалі спостерігати і керувати комп'ютерним департаментом, який використовує пакет програм. Це джерело зовнішнього управлінського контролю за комп'ютерним департаментом, який недавно налагодив комп'ютерні програми, не завадить визнанню доходу із забезпечення програмами в міру того, що ризики і винагороди, пов'язані із цими програмами, зберігаються клієнтом, який зараз отримує вигоду від їхнього застосування.

Розгляд двох перших критеріїв визнання доходу від продажу необхідно здійснювати під кутом застосування принципу обачності, оскільки результатом операції може бути або продаж, або оренда.

І продаж, і оренда включають передачу значних ризиків і винагород, пов'язаних із володінням. Обидва також включають передачу управління. Однак коли в результаті операції отримувачу активу надається право на використання активу на обмежений період, ця операція є орендою, а не продажем.

Достовірність оцінки доходу

Доти, доки сума доходу, яка підлягає отриманню, не буде достовірно оцінена, дохід не визнається. Але це не означає, що компенсація повинна бути отримана в усіх випадках для майбутнього визнання доходу. Як правило, компенсація буде погоджена наперед, і дохід від продажу буде визнаватися, коли всі інші критерії визнання виконуються. Наприклад, провайдер електронних даних може укласти контракт, який надає замовнику доступ до його бази даних за рівномірні комісійні, сплачені наперед за рік. Проте якщо замовник не користується базою даних точно визначене мінімальне число разів протягом року, частина сплачених комісійних буде повернена. Якщо замовник користується базою даних більше, ніж визначене максимальне число разів упродовж року, додаткові комісійні підлягають сплаті за таким контрактом. Якщо ця умова не визначена або замовник не матиме доступу до бази даних мінімальне число разів, відшкодована сума сплачених наперед комісійних не буде визнаватися доходом доти, доки база даних не буде використана мінімальне число разів (оскільки суму доходу, який пов'язаний з контрактом, не можна достовірно оцінити).

Ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних із операцією

Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних із операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення непевності. Наприклад, при здійсненні експортних операцій може існувати непевність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації за експорт товарів в країні, в якій обмежено суму валюти, яка вивозиться за межі країни. У цьому випадку дохід не визнається до моменту отримання такого дозволу. Коли такий дозвіл надається, непевність зникає і дохід визнається.

Проте коли непевність виникає щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати (оскільки дохід визнається за принципом нарахування до отримання грошових коштів), така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

Оцінка витрат, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією

Достовірність оцінки витрат, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, є необхідною умовою визнання доходу від продажу. Так, якщо понесені витрати або ті, що будуть понесені у зв'язку з операцією, неможливо достовірно

оцінити, дохід від продажу не визнається. Цей критерій впливає з принципу відповідності доходів і витрат. За цим принципом доходи та витрати, які належать до одних і тих самих операцій або подій, визнаються одночасно. Іншими словами, коли визнається дохід, визнаються і пов'язані з ним витрати, включаючи оцінку майбутніх витрат. Звичайним прикладом майбутніх витрат, які будуть оцінені і нараховані, є гарантійні витрати. Якщо майбутні витрати не можна достовірно оцінити, визнання доходу відкладається доти, доки сума таких витрат буде найбільш достовірно оцінена або фактично понесена.

За таких обставин будь-яка вже отримана компенсація за продаж продукції (товарів) визнається як зобов'язання або відкладений прибуток.

Витрати, в тому числі гарантійні та інші витрати, які несе підприємство після доставки продукції (товарів), як правило, можуть бути достовірно оцінені в разі виконання інших умов, необхідних для визнання доходу.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "STORA ENSO" за 2002 рік

Дохід від продажу записується на дату відвантаження продукції і надання послуг замовником відповідно до узгоджених умов продажу.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NOVARTIS" за 2002 рік

Визнання доходів і витрат

Дохід від продажу визнається на дату доставки або надання послуг третім особам і відображається у звітності за вирахуванням податків з продажу і знижок. Резерв для надання знижок покупцям створюється в той самий період, як здійснюється продаж, і записується на підставі умов контракту. Витрати на дослідження і надання послуг за незавершеними контрактами визнаються на підставі відсотка їх завершення.

Докладніший огляд умов визнання доходу від продажу продукції (товарів) подано в **табл. 14.8**.

Застосування принципу нарахування та принципу відповідності доходу та витрат, фактичне надходження грошових коштів чи грошових еквівалентів обумовлюють розподіл доходу та витрат відповідно на фактичні, відкладені та нараховані.

Схематично розподіл доходу та витрат наведено на **рис. 14.5** та **14.6**.

Порядок визнання доходу та витрат наведено в **табл. 14.9**.

Відповідно до МСБО 18 дохід від продажу може визнаватися на момент продажу (доставки) товару покупцям, до нього або після (**рис. 14.7**). Вибір цього моменту залежить від того, коли здійснена господарська операція, пов'язана з доходом, відповідатиме критеріям визнання доходу.

Таблиця 14.8. Умови визнання доходу від продажу продукції (товарів)

Дохід визнається				Дохід не визнається			
Умова		Примітки	Умова		Примітки		
№ пор.	основна		№ пор.	основна			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар)	Юридичне право власності на продукцію (товари) передається покупцю, або володіння продукцією (товарами) переходить до покупця	Застосовується професійне судження про економічний зміст господарської операції, а не тільки розглядається її юридична форма	1	Підприємство залишає за собою суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар)	Юридичне право власності на продукцію (товари) передається покупцю або володіння продукцією (товарами) переходить до покупця	Застосовується професійне судження про економічний зміст господарської операції, а не тільки розглядається її юридична форма
	Підприємство зберігає незначні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар)	Юридичне право власності на продукцію (товари), або володіння ними переходить до покупця			Підприємство не передає покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар)	Юридичне право власності на продукцію (товари) не передається покупцю, або володіння продукцією (товарами) не переходить до покупця	
2	Підприємство більше не бере участі в управлінні в тому ступені, який, як правило, пов'язаний з правом власності, і не контролює продавану продукцію (товари)	Юридичне право власності на продукцію (товари) передається покупцю, або володіння продукцією (товарами) переходить до покупця	Застосовується професійне судження про економічний зміст господарської операції, а не лише про її юридичну форму	2	Підприємство зберігає подальшу участь в управлінні в тому ступені, який, як правило, пов'язаний з правом власності, і контролює продану продукцію (товари)	Юридичне право власності на продукцію (товари) не передається покупцю або володіння продукцією (товарами) переходить до покупця. Підприємство не передає суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю	Застосовується професійне судження про економічний зміст господарської операції, а не лише про її юридичну форму

Продовження табл. 14.8

1	2	3	4	5	6	7	8
	Підприємство зберігає подальшу участь керівництва в обмеженому ступені у формі, яка пов'язана з володінням продукцією (товарами), і контроль за переданою продукцією (товарами)	Підприємство передає суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю					
	Підприємство зберігає подальшу участь керівництва в обмеженому ступені у формі, яка пов'язана з володінням продукцією (товарами), і контроль за переданою продукцією (товарами)	Юридичне право власності на продукцію (товари) передається покупцю, або володіння продукцією (товарами) переходить до покупця					
	Підприємство зберігає подальшу участь керівництва в обмеженому ступені у формі, яка пов'язана з володінням продукцією (товарами) і не контролює продану продукцію (товари)	Підприємство передає суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю					
3	Сума доходу може бути достовірно оцінена	3			Сума доходу не може бути достовірно оцінена		

Продовження табл. 14.8

1	2	3	4	5	6	7	8
4	Існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією		Коли виникає непевність щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості, або є сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування перебісно визнаної суми доходу	4	Не існує ймовірності надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією		
5	Витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можуть бути достовірно оцінені			5	Витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, не можуть бути достовірно оцінені		За таких обставин будь-яка вже отримана від продажу продукції (товарів) компенсується визнається як зобов'язання



Рис. 14.5. Розподіл доходу



Рис. 14.6. Розподіл витрат

Таблиця 14.9. Визнання доходу та витрат у результаті операцій продажу продукції (товарів)

Вид	Дохід				Витрати			
	Зміст	Бухгалтерський запис		Визнання	Зміст	Бухгалтерський запис		Визнання
		Дебет	Кредит			Дебет	Кредит	
Фактичні	Фактично зароблені та отримані у звітному періоді	Рахунки активів	Рахунки доходу	Доходи звітного періоду, "Звіт про прибутки та збитки"	Фактично понесені та сплачені у звітному періоді	Рахунки витрат	Рахунки зобов'язань	Витрати звітного періоду, "Звіт про прибутки та збитки"
		"Рахунки, що підлягають отриманню", "Грошові кошти"	"Дохід від продажу"			"Витрати"	"Рахунки, що підлягають сплаті", "Грошові кошти"	
Нараховані	Фактично зароблені, але не отримані у звітному періоді	Рахунки активів	Рахунки доходу	Доходи звітного періоду, "Звіт про прибутки та збитки"	Фактично понесені, але не сплачені у звітному періоді	Рахунки витрат	Рахунки зобов'язань	Витрати звітного періоду, "Звіт про прибутки та збитки"
		"Відсотки, що підлягають отриманню"	"Дохід від відсотків"			"Витрати за відсотками"	"Нараховані відсотки"	
Відкладені	Фактично отримані, але не зароблені у звітному періоді	Рахунки зобов'язань	Рахунки доходу	Доходи майбутніх періодів, Баланс (зобов'язання)	Фактично сплачені, але не понесені у звітному періоді	Рахунки витрат	Рахунки активів	Витрати майбутніх періодів, Баланс (активи)
		"Отриманий авансовий платіж за передплату"	"Дохід від передплати"			"Витрати майбутніх періодів", "Витрати на страхування"	"Грошові кошти"	

Примітка. У таблиці наведено найтипівіші приклади кореспонденції рахунків.

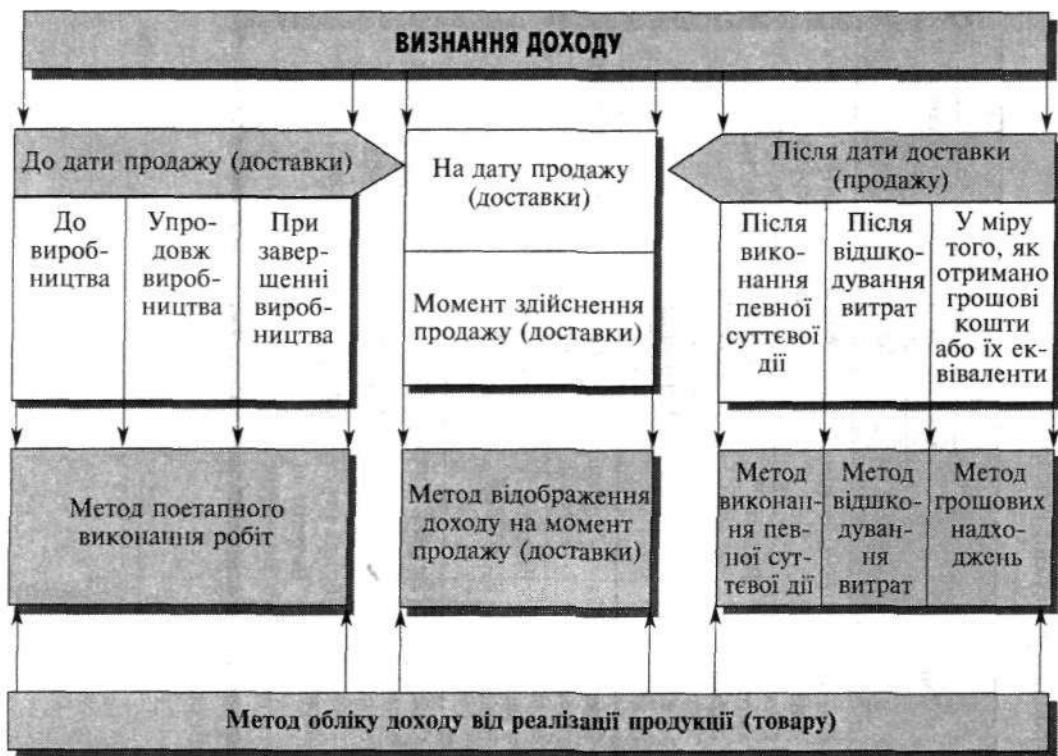


Рис. 14.7. Альтернативи визнання доходу від продажу продукції (товарів) за МСБО 18 "Дохід"

Розглянемо ситуації, коли дотримання критеріїв визнання доходу стає можливим на момент доставки, а також після моменту доставки та до моменту доставки.

Визнання доходу на момент доставки товарів (послуг)

Найбільш поширеною ситуацією, яка відповідає критеріям визнання доходу, є така, коли дохід надходить у вигляді оплати за реалізовану компанією продукцію (товари) на момент їхньої доставки.

Дохід записується і відображується на рахунках на дату продажу (доставки) товарів.

Сума доходу еквівалентна отриманим грошовим коштам, збільшеним на суму рахунків, що підлягають отриманню від покупців за продукцію (товари), придбані з відстрочкою платежу. Таким чином, для підприємства роздрібною торгівлі дата продажу є датою визнання доходу незалежно від того, в якій формі надходить платіж від покупця: грошовій або зобов'язання сплатити пізніше.

Для ілюстрації визнання доходу на дату продажу розглянемо низку прикладів.



ПРИКЛАД 14.11

Компанія "Фаетон" розпочала торговельну діяльність у вересні 2003 року і здійснила такі операції з реалізації в цьому місяці:

продаж за готівку на суму 50 000 грн;
 продаж з наступною оплатою
 (суми за рахунками надійдуть у жовтні) 30 000 грн.

Сума доходу від продажу за вересень 2003 року становить 80 000 грн, сума, яка еквівалентна отриманим грошам і майбутнім надходженням від продажу, операцій, здійснених у вересні.

На рахунках бухгалтерського обліку у вересні 2003 р. ці операції будуть відображені так:

Зміст операції	За умови, що не введено податок з продажу і ПДВ			За умови дії податку з продажу (умовно 5%)			За умови дії податку на додану вартість (умовно 20%)		
	Назва рахунка	Дебет	Кредит	Назва рахунка	Дебет	Кредит	Назва рахунка	Дебет	Кредит
Продаж за готівку	“Грошові кошти”	50 000		“Грошові кошти”	50 000		“Грошові кошти”	50 000	
	“Дохід від продажу”		50 000	“Податок з продажу”		2 381	“Дохід від продажу”		50 000
				“Дохід від продажу”		47 619	“Дохід від продажу”	8 333	
							“ПДВ”		8 333
Продаж з наступною оплатою	“Рахунки, що підлягають отриманню”	30 000		“Рахунки, що підлягають отриманню”	30 000		“Рахунки, що підлягають отриманню”	30 000	
	“Дохід від продажу”		30 000	“Податок з продажу”		1 429	“ПДВ”		5 000
				“Дохід від продажу”		28 571	“Дохід від продажу”		25 000

Слід зазначити, що оплата за рахунками, що підлягають отриманню, яка надійде в жовтні 2003 року, не повинна враховуватися вдруге для вимірювання доходу за жовтень.



ПРИКЛАД 14.12

Протягом вересня 2003 року компанія “Млинок” здійснила реалізацію товару з наступною оплатою на суму 406 400 грн, з яких 348 800 грн. залишилися несплаченими на кінець вересня. Продаж за готівку впродовж вересня становив 96 000 грн і додатково було отримано від покупців платіж у сумі 316 900 грн за товари, реалізовані в попередні місяці. Також упродовж вересня 2003 року компанія “Млинок” взяла позику в банку на суму 115 200 грн.

Дохід від продажу компанії "Млинок" за вересень 2003 року становить 502 400 грн і складається з таких сум: продаж з наступною оплатою 406 400 грн і за готівку 96 000 грн.



ПРИКЛАД 14.13

Компанія "Перехрестя чотирьох вулиць" розпочала свою торговельну діяльність 1 жовтня з початковим капіталом у сумі 30 000 грн, який покладено на рахунок компанії в банку. Компанія використовує систему періодичного обліку запасів. Реалізація здійснюється з наступною оплатою на різний термін, різним покупцям і частина реалізується за готівку. Протягом жовтня компанія здійснила такі операції:

- 1 жовтня Придбано товари за готівку на суму 10 650 грн
- 2 жовтня Продано товари з наступною оплатою компанії "Віртуоз" за 6 000 грн на умовах 2/10 п/30
- 4 жовтня Продано товари компанії "Мандрівник" з наступною оплатою за 1 200 грн на умовах 10 EOM (End of the Month — платіж повинен здійснитися протягом 10 днів після закінчення місяця, в якому здійснено продаж)
- 6 жовтня Сплачено транспортні витрати, пов'язані з доставкою товарів компанії "Мандрівник" у сумі 375 грн
- 12 жовтня Отримано чек на суму 5 880 грн від компанії "Віртуоз" в оплату за товари, реалізовані 2 жовтня
- 14 жовтня Дозволено компанії "Мандрівник" повернути товари на суму 630 грн, продані з наступною оплатою 4 жовтня (транспортні витрати, сплачені 6 жовтня, не зменшилися)
- 15 жовтня Продано товари за готівку на суму 6 450 грн
- 16 жовтня Повернено кошти в сумі 390 грн покупцям, які здійснили купівлю товарів 15 жовтня
- 20 жовтня Придбано товари з наступною оплатою у компанії "Плавун" на суму 4 950 грн на умовах 2/10 п/30
- 21 жовтня Сплачено чеком транспортні витрати, пов'язані з придбанням товарів у компанії "Плавун" на суму 240 грн
- 23 жовтня Повернено товари, придбані з наступною оплатою у компанії "Плавун" на суму 450 грн (транспортні витрати, оплачені 21 жовтня, не зменшилися)
- 30 жовтня Сплачено в межах періоду дії знижки за товари, придбані в компанії "Плавун" 20 жовтня.

Примітка. Для обліку повернень і уцінки товарів використовують рахунок "Повернення та уцінка реалізованих товарів". Цей рахунок є контрарним до рахунка "Дохід від продажу" і має дебетове сальдо. При складанні Звіту про прибутки та збитки оборот рахунка "Повернення та уцінка реалізованих товарів" вираховують із суми валової реалізації.

Для обліку витрат, пов'язаних із достроковим отриманням платежу, використовують рахунок "Знижка з продажу". Цей рахунок є контрарним рахунком до рахунка "Дохід від продажу", і в Звіті про прибутки та збитки вираховується із суми валової реалізації.

Облік повернення та уцінки придбаних товарів здійснюють на рахунку "Повернення та уцінка придбаних товарів", який є контрарним до рахунка "Закупки". Рахунок має кредитове сальдо, яке вираховується із загальної вартості закуплених товарів у Звіті про прибутки та збитки.

Знижки із закупок за дострокову оплату обліковують за кредитом рахунка "Знижки з закупок", рахунок є контрарним до рахунка "Закупки". Сальдо рахунка вираховують у Звіті про прибутки та збитки з обсягу закуплених товарів. Знижка не розповсюджується на транспортні, поштові та інші витрати.

У прикладі використано метод ціни "брутто" для оприбуткування закупок за ціною брутто (ціною, зазначеною в рахунку постачальника).

У кінці облікового періоду залишок цих рахунків списують на рахунок "Підсумковий прибуток (збиток)". Для спрощення розрахунків ПДВ усунуено.

Відображення операцій на рахунках обліку показано у **табл. 14.10**.

Таблиця 14.10. Відображення господарських операцій компанії
"Перехрестя чотирьох вулиць"
на рахунках бухгалтерського обліку

№ пор.	Дата	Назва рахунка	Дебет	Кредит
1	01.10	"Закупки" "Грошові кошти"	10 650	10 650
2	02.10	"Рахунки, що підлягають отриманню" "Дохід від продажу"	6 000	6 000
3	04.10	"Рахунки, що підлягають отриманню" "Дохід від продажу"	1 200	1 200
4	06.10	"Витрати на доставку" "Грошові кошти"	375	375
5	12.10	"Грошові кошти" "Знижка з продажу" "Рахунки, що підлягають отриманню"	5 880 120	6 000
6	14.10	"Повернення і уцінка реалізованих товарів" "Рахунки, що підлягають отриманню"	630	630
7	15.10	"Грошові кошти" "Дохід від продажу"	6 450	6 450
8	16.10	"Повернення та уцінка реалізованих товарів" "Грошові кошти"	390	390
9	20.10	"Закупка" "Рахунки, що підлягають сплаті"	4 950	4 950
10	21.10	"Транспортні витрати, пов'язані з придбанням" "Грошові кошти"	240	240
11	23.10	"Рахунки, що підлягають сплаті" "Повернення та уцінка придбаних товарів"	450	450
12	30.10	"Рахунки, що підлягають сплаті" "Знижка з закупок" "Грошові кошти"	4 500	90 4 410

Д-т		"Закупки"		К-т	
1)	10 650				
9)	4 950		14)	15 600	
Об.	15 600		Об.	15 600	

Д-т		"Рахунки, що підлягають отриманню"		К-т	
2)	6 000		5)	6 000	
3)	1 200		6)	630	
Об.	7 200		Об.	6 630	
с.		570			

Д-т		"Витрати на доставку"		К-т	
4)	375		14)	375	
Об.	375		Об.	375	

Д-т		"Повернення та уцінка реалізованих товарів"		К-т	
6)	630				
8)	390		14)	1 020	
Об.	1 020		Об.	1 020	

Д-т		"Транспортні витрати, пов'язані з придбанням"		К-т	
10)	240		14)	240	
Об.	240		Об.	240	

Д-т		"Повернення та уцінка придбаних товарів"		К-т	
13)	450		11)	450	
Об.	450		Об.	450	

Д-т		"Грошові кошти"		К-т	
с.		30 000			
			1)	10 650	
5)	5880		4)	375	
7)	6450		8)	390	
			10)	240	
			12)	4 410	
Об.	12 330		Об.	16 065	
с.		26 265			

Д-т		"Дохід від продажу"		К-т	
			2)	6 000	
			3)	1 200	
13)	13 650		7)	6 450	
Об.	13 650		Об.	13 650	

Д-т		"Знижка з продажу"		К-т	
5)	120		14)	120	
Об.	120		Об.	120	

Д-т		"Рахунки, що підлягають сплаті"		К-т	
11)	450		9)	4 950	
12)	4 500				
Об.	4 950		Об.	4 950	

Д-т		"Знижка з закупки"		К-т	
13)	90		12)	90	
Об.	90		Об.	90	

Д-т		"Запаси"		К-т	
13)	6 500				
Об.	6 500				
с.		6 500			


ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ ЗА ЖОВТЕНЬ 2003 року (грн)

Валовий продаж		13 650
Мінус:		
Повернення та уцінка реалізованих товарів	1 020	
Знижка з продажу	<u>120</u>	<u>1 140</u>
Чистий продаж		12 510
Собівартість реалізованих товарів		
Запаси на початок		
Закупки	15 600	
Мінус:		
Повернення та уцінка придбаних товарів	450	
Знижка з закупки	90	
Чисті закупки	<u>15 060</u>	
Витрати, пов'язані з придбанням		240
Собівартість закупки		<u>15 300</u>
Собівартість запасів, наявних для продажу		<u>15 300</u>
Мінус: запаси на кінець		6 500
Собівартість реалізованих товарів		<u>8 800</u>
Валовий прибуток з продажу		3 710
Витрати на збут		<u>375</u>
Чистий прибуток		3 335

13. Заключні записи для визначення результату:

31 жовтня		
Дебет	"Запаси"	6 500
	"Дохід від продажу"	13 650
	"Повернення та уцінка придбаних товарів"	450
	"Знижка з закупки"	90
Кредит	"Підсумковий прибуток (збиток)"	20 690

14. Запис кінцевого сальдо рахунка "Запаси" і закриття тимчасових рахунків:

31 жовтня		
Дебет	"Підсумковий прибуток (збиток)"	17 355
Кредит	"Знижка з продажу"	120
	"Повернення та уцінка реалізованих товарів"	1 020
	"Закупки"	15 600
	"Витрати на доставку"	375
	"Транспортні витрати, пов'язані з придбанням"	240

Закриття рахунків з дебетовим сальдо:

Д-т	"Підсумковий прибуток (збиток)"		К-т
14)	120	13)	6 500
14)	1 020	13)	13 650
14)	15 600	13)	450
14)	375	13)	90
14)	240		
	Об. 17 355		Об. 20 690
			с. 3 335



ПРИКЛАД 14.14

Виробнича компанія "Кася" розпочала виробництво нових калькуляторів у вересні 2003 року і реалізувала 10 000 одиниць за ціною 50 дол. за одиницю наприкінці року до 31 грудня 2003 року. Компанія надає шестимісячну гарантію на кожний калькулятор, яка покриває всі наступні після дати доставки витрати на заміну несправних елементів і ремонт. За умовою контракту з реалізації право власності переходить до покупця на дату доставки продукції. За попереднім досвідом із подібною моделлю калькуляторів виробнича компанія оцінила, що витрати на гарантійний ремонт в середньому становитимуть 1 дол. за одиницю. Додатково в міру заміни деталей і надання послуг відповідно до гарантійних зобов'язань компанія понесла частину витрат на гарантійний ремонт у сумі 4 000 дол. у 2003 році і частину витрат у сумі 6 000 дол. понесе у 2004 році.

Оскільки витрати на гарантійний ремонт порівняно незначні щодо доходу від продажу калькуляторів і не справляють суттєвого впливу на дохід компанії, компанія "Кася" оцінює витрати на виконання гарантійних зобов'язань з ремонту і відображує дохід від продажу всіх одиниць продукції.

Компанія для обліку витрат на гарантійний ремонт використовує метод нарахувань.

За цим методом витрати на гарантійний ремонт відносять до операційних витрат на момент продажу.

Відображення операцій компанії "Кася" на рахунках бухгалтерського обліку

дол. США

№ пор.	Назва рахунка Короткий зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	"Рахунки, що підлягають отриманню" "Дохід від продажу" Реалізовано 10 000 калькуляторів за ціною 50 дол. за одиницю (10 000 · 50 = 500 000) за період вересень—грудень 2003 року	500 000	500 000

Продовження табл.

1	2	3	4
2	“Витрати на гарантійний ремонт”, “Запаси” (Понесені гарантійні витрати) одночасно “Витрати на гарантійний ремонт” “Оцінені зобов’язання з гарантійного ремонту” (Нараховані оцінені зобов’язання з гарантійного ремонту) Визнання витрат з гарантійного ремонту за період вересень — грудень 2003 року	4 000 6 000	4 000 6 000
3	“Оцінені зобов’язання з гарантійного ремонту”, “Запаси” (Понесені витрати з гарантійного ремонту) Визнання витрат з гарантійного ремонту, понесених у 2004 році	6 000	6 000

КОМПАНІЯ “КАСЯ”**ФРАГМЕНТ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ за 2003 рік (дол. США)**

<i>Продаж</i>	500 000
.....	
<i>Інші операційні витрати:</i>	
<i>Витрати на гарантійний ремонт</i>	10 000

КОМПАНІЯ “КАСЯ”**ФРАГМЕНТ БАЛАНСУ**

<i>Поточні зобов’язання:</i>	
.....	
<i>Оцінені зобов’язання з гарантійного ремонту</i>	6 000

Визнання доходу після поставки товару

Існує низка ситуацій, коли дотримання критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту доставки товару. Так, у деяких галузях, як, наприклад, гуртова торгівля або виготовлення виробничого устаткування, склалася практика, за якою покупець має право повернути придбаний товар за певних умов протягом тривалого періоду часу. У таких випадках виникає непевність щодо визнання доходу, достатня для того, щоб використання методу відображення доходу на дату доставки було неможливим. Для визнання доходу використовується різновид цього методу, а саме метод, за яким реєстрація доходу, витрат на реалізовану продукцію і валового прибутку відкладається до того моменту, коли вичерпується право покупця повернути придбаний товар, або до того моменту, коли всі критерії визнання доходу будуть дотримані.



ПРИКЛАД 14.15

Видавництво "Думка" 30 листопада 2003 року реалізувало 1 000 примірників посібника з управлінського обліку (українською мовою) книжковим магазинам за ціною 15 грн за один примірник.

Продаж було здійснено шляхом надання товарного кредиту, оплата за яким надійшла 31 грудня 2003 року. Собівартість кожного примірника для видавництва "Думка" становила 12 грн. Оскільки перспективи збуту посібника невизначені, видавництво надає книжковим магазинам право повернути нереалізовані примірники посібника до 31 березня 2004 року. За повернені примірники видавництво компенсує магазинам вартість їх придбання. Видавництво не має надійної бази для оцінки кількості примірників, які будуть повернені. Звітний період закінчується 31 грудня 2003 року. 15 січня 2004 року було повернено 100 примірників у хорошому стані, і більше повернень не було. (Для спрощення розрахунків ПДВ усунуто.)

Реалізація 1 000 примірників посібника книжковим магазинам 30 листопада 2003 року відображується так:

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	15 000
К-т рахунка "Дохід від продажу" (1 000 од. · 15 грн)	15 000
одночасно	
Д-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції"	12 000
К-т рахунка "Товарні запаси" (1 000 од. · 12 грн)	12 000
одночасно	
Д-т рахунка "Дохід від продажу"	15 000
К-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції"	12 000
К-т рахунка "Відстрочений валовий прибуток" (1 000 од. · (15 грн – 12 грн))	3 000.

Незважаючи на те що дебіторська заборгованість була оплачена 31 грудня 2003 року, дохід не був зареєстрований, оскільки видавництво "Думка" на той час не мало відомостей про те, скільки примірників буде повернено. З цього приводу в обліку буде здійснено лише один запис:

Погашення дебіторської заборгованості

Д-т рахунка "Грошові кошти"	15 000
К-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	15 000.

Повернення 100 примірників посібника 15 січня 2004 р. відображується так:

Д-т рахунка "Товарні запаси" (100 од. · 12 грн)	1 200
Д-т рахунка "Відстрочений валовий прибуток" (100 од. · 3 грн)	300
К-т рахунка "Грошові кошти" (100 од. · 15 грн)	1 500.

Дохід від продажу 900 примірників видавництва "Думка" 15 січня 2004 р. відображується так:

Д-т рахунка "Собівартість реалізованої продукції" (900 од. · 12 грн)	10 800
Д-т рахунка "Відстрочений валовий прибуток" (900 од. · 3 грн)	2 700
К-т рахунка "Дохід від продажу"	13 500.

Таким чином, видавництво "Думка" в 2003 році не зареєструє дохід від продажу посібника, а в 2004 році зареєструє цей дохід у розмірі 13 500 грн.

Подібним чином можна також здійснювати облік інших операцій, як, наприклад, консигнаційних угод, коли не можна застосовувати метод реєстрації доходу на дату доставки товару.

Коли відсутня повна гарантія надходження коштів за реалізований товар, необхідно відкласти визнання доходу до того моменту, коли буде впевненість в їх отриманні або до моменту його отримання. З цією метою відповідно до положень МСБО 18 “Дохід” використовується *метод відшкодування витрат* (*Cost Recovery Method* або *Sunk Cost Method*).

Відповідно до методу відшкодування витрат прибуток не визнається доти, доки грошові платежі, що надходять від покупця, не перевищать собівартість реалізованих товарів продавця. Після відшкодування всіх витрат будь-яке додаткове надходження грошових коштів включається до прибутку. Звіт про прибутки та збитки за період продажу відображатиме дохід від продажу, собівартість реалізованих товарів і суму валового прибутку — обидві суми, які визнаються впродовж періоду, і суму, яка відкладається. Відкладений валовий прибуток — це компенсація, що підлягає отриманню і знаходить відображення у балансі.

Наступний Звіт про прибутки та збитки відображатиме валовий прибуток як окрему статтю доходу, коли він буде визнаний як зароблений.

Цей метод застосовується продавцем для обліку продажу, коли існує висока ступінь невизначеності щодо погашення дебіторської заборгованості.

Для ілюстрації методу відшкодування витрат розглянемо приклад.



ПРИКЛАД 14.16

Компанія “Асканія” на початку 2003 року реалізувала товари, які мають собівартість 50 000 грн компанії “Нова” за 72 000 грн із розподіленням платежів. У 2003 році надійдуть 36 000 грн, у 2004 році — 24 000 грн і 12 000 грн у 2005 році.

Застосовуючи метод відшкодування витрат, визначимо:

- ✓ суму визнаного доходу;
- ✓ суму визнаної собівартості реалізованих товарів;
- ✓ валовий прибуток.

Якщо до цієї операції застосовується метод відшкодування витрат і грошові надходження здійснюються за планом, то грошові надходження, дохід, витрати, валовий прибуток щорічно визначаються так (табл. 14.11):

Таблиця 14.11. Альтернативний формат для розрахунку суми валового прибутку, який визнається щорічно

(грн)

Рік	Грошові надходження	Початкове відшкодування витрат	Залишок невідшкодованих витрат	Отриманий валовий прибуток
Сальдо на початок	—	—	50 000	—
31.12.2003	36 000	36 000	14 000*	0
31.12.2004	24 000	14 000	—	10 000**
31.12.2005	12 000	—	—	12 000

Розрахунок:

* $50\ 000 - 36\ 000 = 14\ 000$ — сума невідшкодованих витрат на кінець 2003 року;

** $24\ 000 - 14\ 000 = 10\ 000$ — сума перевищення отриманих грошових коштів над невідшкодованими витратами.

Відображення операції з продажу на рахунках бухгалтерського обліку подано в табл. 14.13.

Таблиця 14.12. Форма для розрахунку визнаних витрат, доходу, валового прибутку

№ пор.	Показник	2003	2004	2005	Разом
1	Грошові надходження	36 000	24 000	12 000	72 000
2	Визнаний дохід*	72 000	0	0	
3	Визнана собівартість реалізованих товарів	50 000	0	0	
4	Відстрочений валовий прибуток	22 000	22 000**	12 000	
5	Визнаний валовий прибуток	0	10 000	12 000	
6	Залишок відкладеного валового прибутку на кінець періоду	22 000	12 000	0	

* Записується на момент здійснення операції.

** Переноситься з попереднього року.

Таблиця 14.13. Відображення операції на рахунках бухгалтерського обліку

№ пор.	Назва рахунка Короткий зміст операції	Бухгалтерський запис					
		2003 рік		2004 рік		2005 рік	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1	“Рахунки, що підлягають отриманню” “Дохід від продажу” Продаж товарів	72 000	72 000	—	—	—	—
2	“Собівартість реалізованих товарів” “Товарні запаси” Списання вартості реалізованих товарів	50 000	50 000	—	—	—	—
3	“Дохід від продажу” “Собівартість реалізованих товарів” “Відстрочений валовий прибуток”	72 000	50 000 22 000	—	—	—	—

Продовження табл. 14.13

1	2	3	4	5	6	7	8
	Закриття рахунків "Дохід від продажу" і "Собівартість реалізованих товарів" і запис відстроченого прибутку з продажу за методом відшкодування витрат						
4	"Відстрочений валовий прибуток" "Отриманий валовий прибуток" Визнання валового прибутку у ступені, в якому грошові надходження в 2004 році перевищують витрати	—	—	10 000		—	—
		—	—		10 000	—	—
5	"Відстрочений валовий прибуток" "Отриманий валовий прибуток" Визнання валового прибутку у ступені, в якому грошові надходження в 2004 році перевищують витрати	—	—	—	—	12 000	
		—	—	—	—		12 000

За методом грошових надходжень валовий прибуток визнається лише протягом надходження грошових коштів. Кожний платіж, який надійде, містить частину покриття витрат і частину валового прибутку в тому співвідношенні, в якому ці два елементи існують у ціні продажу.

Оскільки співвідношення валового прибутку і витрат є різним у більшості продукції і може змінюватися з року в рік, необхідно зберігати окремі записи за продажем за рік, лініями продукції і відділами. Окремі рахунки і записи повинні зберігатися по дебіторській заборгованості з реалізованого валового прибутку, незаробленого валового прибутку і вилученої продукції за кожною категорією. За методом грошових надходжень витрати на збут і адміністративні витрати відносять на витрати періоду.

Звичайно продавець захищатиме свої інтереси при здійсненні продажу на виплату, не передаючи право власності на продукцію за умовами контракту. У більшості випадків несплати за контрактами на продаж на виплату здійснюється запис, який пов'язує рахунок "Дебіторська заборгованість" і рахунок "Нереалізований валовий прибуток". У більшості випадків несплати продукція вилучається продавцем. Збиток (або прибуток) з несплати за такими контрактами визначається так:

$$\text{Збиток (або прибуток)} = \left(\begin{array}{c} \text{Залишок рахунка} \\ \text{"Дебіторська} \\ \text{заборгованість"} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{Нереалізований} \\ \text{валовий} \\ \text{прибуток} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{Вартість} \\ \text{вилучених} \\ \text{запасів} \end{array} \right) \quad (14.6)$$

У випадку вилучення продукції одна з багатьох проблем — визначення вартості цих товарів. Деякі методи визначення вартості вилученої продукції включають:

1. Справедливу ринкову вартість.
2. Невідновну вартість (що не призводить ані до збитку, ані до прибутку).
3. Вартість перепродажу мінус відновлювальні витрати плюс звичайний прибуток (чиста вартість реалізації).
4. Без вартості — прийнятний метод, коли інші методи не підходять, особливо коли дійсна вартість є меншою.



ПРИКЛАД 14.17

Дилер з продажу меблів реалізував стілець за 300 грн, собівартість якого становить 210 грн. Валовий прибуток становить 30% продажу. Дилер визнає 70% кожного платежу як покриття витрат і 30% — як реалізований валовий прибуток.

1. Первісний продаж (використовується періодична система обліку запасів і ще не надійшов платіж):

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість від продажу на виплат"	300	
К-т рахунка "Продаж на виплат"		300

списання собівартості реалізованих стільців

Д-т рахунка "Собівартість реалізованих стільців"	210	
К-т рахунка "Запаси"		210.

2. На кінець періоду дилер-підприємство закриває рахунок "Продаж на виплат":

Д-т рахунка "Продаж на виплат"	300	
К-т рахунка "Собівартість реалізованих стільців"		210
К-т рахунка "Незароблений валовий прибуток від продажу на виплат"		90.

3. На підприємство надійшов платіж 120 грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	120	
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість від продажу на виплат"		120

одночасно відображення заробленого доходу

Д-т рахунка "Незароблений валовий прибуток від продажу на виплат"	36	
К-т рахунка "Валовий прибуток від продажу на виплат"		36.

Платіж 120 грн включає 84 грн відшкодування витрат і 36 грн — реалізований валовий прибуток від продажу на виплат (70%/30% відповідно).

Якщо перший платіж у сумі 120 грн був лише платежем, отриманим підприємством, і товари не були ще вилучені за неплатіж, невиплата і збиток будуть відображені так:

Д-т рахунка "Незароблений валовий прибуток"	54	
Д-т рахунка "Збиток від продажу на виплат"		126

<i>К-т</i> рахунка “Дебіторська заборгованість від продажу на виплат”	180.
<i>Якщо товари були вилучені за неплатіж і вартість запасів становить 75 грн, то здійснюються записи:</i>	
<i>Д-т</i> рахунка “Незароблений валовий прибуток”	54
<i>Д-т</i> рахунка “Збитки від продажу на виплат”	51
<i>Д-т</i> рахунка “Запаси”	75
<i>К-т</i> рахунка “Дебіторська заборгованість від продажу на виплат”	180.

Визнання доходу до поставки товару

Визнання доходу до поставки товару зазвичай здійснюється у тому випадку, коли товаром є деяка споруда, будівля або технічний засіб, створення якого здійснюється впродовж кількох облікових періодів (років). Оплата таких товарів здійснюється по завершенню певних робіт щодо їх створення, узгоджених між замовником і підрядником. Як правило, це будівельні контракти. Для відображення таких контрактів у світовій практиці передбачено два методи обліку доходу. Це *метод завершеного контракту (Completed Contract Method)* і *метод поетапного виконання робіт (Percentage of Completion Method)*. МСБО 18 “Дохід” та 11 “Будівельні контракти” допускають використання лише одного з них, а саме методу поетапного виконання робіт. Сутність цього методу полягає в тому, що доходи, витрати та прибутки (збитки) реєструються за кожний обліковий період залежно від ступеня виконаних робіт в їх загальному обсязі, вираженому у відсотках. Витрати за будівельними роботами і валовий прибуток наростаючим підсумком накопичуються на рахунку “Незавершене будівництво”. Платежі підрядника, які надходять залежно від виконання робіт, накопичуються на рахунку платежів за незавершене будівництво “Проміжні рахунки”. По завершенню виконання робіт у цілому за будівельним контрактом рахунки “Незавершене будівництво” та “Проміжні рахунки” закриваються.

Ступінь завершеності робіт за контрактом визначається за одним із двох способів:

- ✓ на основі витрат — зіставлення витрат підрядника, виражених у грошових одиницях, людино-годинах або інших показниках, із загальним оціночним обсягом витрат ресурсів на здійснення всіх робіт;
- ✓ на основі результатів — зіставлення досягнутих за період результатів у натуральних показниках із загальним результатом, наприклад кількості збудованих поверхів із загальним числом поверхів у будівлі.

Збитки при виконанні контракту можуть бути обумовлені тим, що сам контракт неприбутковий або збитки є поточними збитками, в той час як сам контракт прибутковий. У будь-якому випадку вони відображаються на момент їх виникнення.

Використання методу поетапного виконання робіт сприяє тому, щоб своєчасна інформація про дохід підприємства надавалася користувачам фінансової звітності до завершення робіт за контрактом.

Докладніший огляд застосування методу поетапного виконання робіт з прикладами розглядається в **розділі 15 “Будівельні контракти”**.

14.3. ДОХІД ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ

Надання послуг, як правило, передбачає виконання підприємством завдання, обумовленого контрактом, протягом узгодженого періоду часу. Послуги можуть надаватися протягом одного або впродовж кількох періодів. Один із прикладів надання послуг — це будівельний контракт. Інші приклади включають контракти на установку або обслуговування продукції, забезпечення реклами, навчання, франчайз і консультативні послуги. Дохід, який виникає в результаті будівельних контрактів, визначається у МСБО 11 “Будівельні контракти”. МСБО 18 “Дохід” розглядає визнання доходу, який виникає в результаті всіх інших послуг.

Ці два міжнародні стандарти — 11 “Будівельні контракти” і 18 “Дохід” — вимагають застосовувати один і той самий підхід, що базується на *методі поетапного виконання робіт (Percentage of Completion Method)*. За цим методом дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги. Але МСБО 18 “Дохід” вимагає застосовувати цей метод лише для визнання доходу, в той час як МСБО 11 “Будівельні контракти” розглядає визнання і доходу, і витрат. Проте стандарт 18 встановлює, що вимоги МСБО 11 “Будівельні контракти”, як правило, застосовуються до визнання доходу та пов’язаних із ним витрат щодо операцій, які передбачають надання послуг, і направляє користувачів до цього стандарту для подальшого керівництва методом поетапного виконання робіт. Цей метод повністю описано в МСБО 11 і розглядається у *розділі 15*.

Дохід від надання послуг може бути визнаний в один із двох способів, які залежать від достовірності оцінки результату операції з надання послуг. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно вимірний, дохід, пов’язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу при застосуванні методу поетапного виконання робіт. Якщо неможливо достовірно виміряти результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки у тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відшкодуванню. Дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як видатки, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат.

Додаток до МСБО 18 “Дохід” містить значну кількість прикладів, які ілюструють застосування вимог стандарту. Ці приклади подано в *табл. 14.14*.

Таблиця 14.14. Приклади визнання доходу від надання послуг

№ пор.	Номер порядковий згідно з додатком до МСБО 18	Вид послуги	Умови визнання доходу
1	2	3	4
1	10	Плата за установку	Визнається як дохід з посиланням на етап завершеності монтажу, якщо тільки він не пов’язаний з реалізацією продукту Якщо дохід пов’язаний з реалізацією продукту, плата визнається як дохід, коли товар реалізовано

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
2	11	Плата за обслуговування, включена в ціну продукту	Коли ціна реалізації виробу включає суму, яку можна визначити за подальше обслуговування, ця сума підлягає відкладанню і визнається як дохід протягом того періоду, коли надаються послуги. Наприклад, підтримка та поліпшення програмного забезпечення після продажу. (Відкладеною є та сума, яка покриває очікувані витрати на послуги згідно з угодою разом із прийнятним прибутком від надання послуг)
3	12	Комісійні за рекламу:	
		— комісійні засобів масової інформації;	Визначаються як дохід, коли відбувається оприлюднення відповідної реклами або рекламного ролика
		— комісійні за виробництво	Визначаються як дохід шляхом посилення на етап завершеності проекту
4	13	Комісійні страхових агентів, які були отримані або підлягають отриманню і не передбачають подальших послуг агентом	Визначаються агентом як дохід на дату початку або відновлення відповідних строків полісів. Проте коли існує ймовірність того, що агенту буде необхідно надалі надавати подальші послуги протягом дії поліса, комісійні або їх частина відстрочуються і визнаються як дохід протягом періоду чинності поліса
	14	Гонорар за фінансові послуги	Визнання доходу щодо гонорару за фінансові послуги залежить від мети оцінки гонорару і від основи обліку будь-якого пов'язаного з ним фінансового інструменту. Опис гонорару за фінансові послуги може не вказувати на суть та зміст наданих послуг. Такі гонорари здебільшого розглядаються як коригування ефективного доходу
5	14. А	Гонорари, які є невід'ємною частиною ефективного доходу фінансового інструменту	Якщо фінансовий інструмент має вимірюватися за справедливою вартістю після його первісного визнання, гонорар визнається як дохід, коли інструмент визнається первісно
6	14.А.і	Комісійні за сприяння в отриманні кредиту, отримані підприємством і пов'язані зі створенням або придбанням фінансового інструменту, який утримується підприємством як інвестиція	Комісійні є невід'ємною частиною постійної участі у створенні кінцевого фінансового інструменту і разом з відповідними прямими витратами підлягають відстроченню та визнаються як коригування ефективного (реального) доходу. Такі гонорари можуть включати компенсацію за таку діяльність, як оцінка фінансового стану позичальника, оцінка та відображення гарантій, застав та інших

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
			операцій з цінними паперами, обговорення умов інструменту, підготовка та опрацювання документів і завершення операції
7	14.A.ii	Комісійні, отримані підприємством для резервування кредитної лінії у випадку сприяння або придбання позики	Якщо існує ймовірність того, що підприємство укладе певну кредитну угоду, отримані комісійні вважаються компенсацією за постійну участь у придбанні фінансового інструменту і, разом з пов'язаними із цим прямими витратами, відкладаються та визнаються як коригування ефективного доходу. Якщо зобов'язання кінчається без надання позики підприємством, комісійні визнаються як дохід на кінець терміну зобов'язання
8	14 A.iii	Комісійні, отримані від випуску фінансових зобов'язань, які оцінені за амортизаційною собівартістю	Ця винагорода є невід'ємною частиною при виникненні залучень, пов'язаних з фінансовими зобов'язаннями. Якщо фінансове зобов'язання не визначене як "за справедливою вартістю через прибуток або збиток", первісні отримані комісійні відображені з точки зору понесених витрат по операції за первісною поточною сумою фінансового зобов'язання і визначається як коригування до дійсного доходу. Підприємство розділяє винагороду і витрати, які є невід'ємною частиною ефективною частки відсотка для фінансового зобов'язання, від первісної винагороди і витрати операції, пов'язаної з правом надавати послуги, такі як послуги з управління інвестицією
	14.Б	Комісійні, зароблені під час надання послуг	
9	14.Б.i	Комісійні за обслуговування позики	Визнаються як дохід в міру того, яка послуга надано. Якщо підприємство продає позику, але утримує обслуговування її за комісійні, менші від звичайних комісійних за такі послуги, частина ціни продажу позики відкладається і визнається як дохід, як послугу надано
10	14.Б.ii	Комісійні за резервування кредитної лінії у випадку сприяння або придбання кредиту	У разі відсутності ймовірності укладання певної кредитної угоди плата за резервування кредитної лінії визнається як дохід на пропорційній часу основі протягом періоду чинності зобов'язання
11	14.Б.iii	Комісійні за управління інвестицією	Комісійні за управління інвестицією визнаються як дохід, якщо послуги надані. Додаткові витрати, які прямо відносяться до забезпечення контракту з управління інвестицією, визнаються як актив, якщо їх можна ідентифікувати окремо і оцінити достовірно і якщо існує ймовірність, що вони будуть відшкодовані.

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
			<p>Як зазначено в МСБО 39, додаткові витрати не будуть вважатися понесеними, якщо підприємство не уклало контракт з надання послуги з управління інвестицією. Цей актив відображає контрактне право підприємства на дохід від надання послуги з управління інвестицією і підлягає амортизації тоді, коли підприємство визнає пов'язаний дохід. Якщо підприємство має портфель контрактів з управління інвестицією, їх можна оцінити на основі відшкодування або портфелю.</p> <p>Деякі контракти з фінансових послуг включають як один і більше одного фінансових інструментів, так і забезпечення послуг з управління інвестицією</p>
12	14.B	Комісійні, зароблені в результаті виконання важливої дії, яка є важливішою, ніж будь-яка інша дія	<p>Визнаються як дохід, коли було завершено певну суттєву дію.</p> <p>Наприклад, розподіл акцій клієнта, розміщення цінних паперів при організації позики між позичальником та інвестором, за розміщення (синдикування) кредиту</p>
13	14.B.i	Комісійні за розподіл акцій (частки) клієнтові	Визнаються як дохід, коли акції (частки) розподілено
14	14.B.ii	Комісійні за розміщення цінних паперів при організації позики між позичальником та інвестором	Визнаються як дохід, коли кредит організовано
15	14.B.iii	Комісійні за розміщення (синдикування) кредиту	<p>Необхідно розмежовувати комісійні, зароблені по завершенні важливої дії, та комісійні, пов'язані з майбутнім виконанням або з утримуванням ризиком. Комісійні за синдикування, отримані підприємством, яке організує позику і не залишає за собою жодної частки позикового пакету (або утримує частку з тим самим ефективним доходом за порівняний ризик, як і інші учасники), є компенсацією за послуги синдикування. Такі комісійні визнаються як дохід по завершенні синдикування.</p> <p>Проте якщо синдикатор утримує частку позикового пакету при ефективному доході за порівняний ризик, який є нижчим від того, що заробляють інші учасники синдикату, частина комісійних, отриманих за синдикування, пов'язана з утримуванням ризиком. Частка комісійних, отриманих за синдикування, пов'язана з утримуванням ризиком, відкладається і визнається як дохід шляхом коригування ефективного</p>

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
			доходу інвестиції, як зазначено в п. 14.А. І навпаки, якщо синдикатор утримує частку позикового пакету при ефективному доході за порівняний ризик, який вищий від того, що заробляють інші учасники синдикату, частина фактичного доходу пов'язана з комісійними за синдикування. Відповідна частка ефективного доходу, пов'язана з комісійними за синдикування, визнається як частина комісійних за синдикування, коли остання закінчена
16	15	Плата за вхід	Дохід від художніх вистав, банкетів та інших спеціальних подій визнається, коли подія відбулася. У разі продажу абонементу на низку подій плата відноситься на кожну подію на основі, яка відображає обсяг послуг, виконаних у зв'язку з кожною подією
17	16	Плата за навчання	Дохід визнається протягом періоду навчання
18	17	Початковий, вступний та членський внески	Визнання доходу залежить від суті послуги. Якщо внесок передбачає тільки членство, а всі інші послуги чи продукти оплачуються окремо або якщо існує окрема річна передплата, плата визнається як дохід, коли значна невизначеність щодо її отримання відсутня. Якщо ж сплата членських внесків надає право на послуги чи видання, які забезпечуються протягом всього періоду членства, або право на придбання товарів чи отримання послуг зі знижкою для членів, вона визнається на основі, яка відображає час, характер та вартість наданих вигод
19	18	Плата за надання привілею	Плата за надання привілею може охоплювати надання первісних та подальших послуг, обладнання та інших матеріальних активів і ноу-хау
20	18.А	Постачання обладнання та інших матеріальних активів	Сума, яка базується на справедливій вартості реалізованих активів, визнається як дохід, коли товари доставлено або коли передано право власності
21	18.Б	Надання початкових та подальших послуг	Незалежно від того, чи є вона частиною первісного внеску або окремого внеску, визнається з наданням послуг як дохід. Коли окремі гонорар не покриває витрати на подальші послуги разом з прийнятним прибутком, частина первісного гонорару, достатня для покриття витрат на подальші послуги і для забезпечення рівномірного прибутку від таких послуг, відкладається і визнається з наданням послуг як дохід.

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
			<p>Відповідно плата за привілей визнається як дохід на основі, що відображає мету, з якою було отримано плату.</p> <p>Угода про передачу привілею може надавати особі, яка має привілей, можливість поставити обладнання, запаси або інші матеріальні активи за ціною, нижчою від витрат для інших, або за ціною, яка не забезпечує прийнятний прибуток від цієї реалізації. За таких обставин частина початкової плати, достатня для покриття оцінених витрат, які перевищують цю ціну і забезпечують прийнятний прибуток від такої реалізації, відкладається і визнається протягом періоду, коли ці товари ймовірно будуть реалізовані підприємству-франчайзу.</p> <p>Залишок первісної винагороди визнається як дохід на момент виконання початкових послуг та інших зобов'язань особи-франчайзера (таких як допомога при визначенні місця, підготовка персоналу, фінансування та реклама).</p> <p>Початкові послуги та інші зобов'язання згідно з угодою про регіональні привілеї можуть залежати від кількості окремих торгових точок, розташованих у даному регіоні. У такому випадку плата, яка відноситься до початкових послуг, визнається як дохід пропорційно до кількості точок, на яких початкові послуги були суттєво завершені. Якщо первісна плата підлягає отриманню протягом тривалого періоду та існує непевність щодо отримання повної суми оплати, плата визнається з отриманням кожної частини грошових коштів</p>
22	18.В	Подальша плата за привілей, яка береться за використання надалі прав, наданих угодою, або інших послуг, які надаються протягом періоду дії угоди	Визнається дохід з використанням прав або надання послуг упродовж періоду дії угоди
23	18.Г	Агентські операції	<p>Операції, які можуть здійснюватися між підприємством-франчайзером і підприємством-франчайзом, по суті, є такими, що підприємство-франчайзер діє як агент для підприємства-франчайза. Наприклад, франчайзер може замовити товари й організувати їх доставку франчайзу на безпробутовій основі.</p> <p>Такі операції не ведуть до виникнення доходу</p>

Продовження табл. 14.14

1	2	3	4
24	19	Гонорар за розробку програмного забезпечення на замовлення	Визнається як дохід шляхом посилення на етап завершеності розробки, включаючи послуги, надані за сервісну підтримку після поставки продукту

Примітка. Відповідно до МСБО 18 “Дохід”, дохід від надання послуг може визнаватися на момент виконання послуги, до її виконання та після. Вибір цього моменту залежить від задоволення критеріїв визнання доходу. Залежно від моменту визнання доходу застосовуються відповідні методи обліку доходу від надання послуги, розглянуті на *рис. 14.8*.

Оцінка результату контракту

Результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити в разі задоволення всіх наведених умов:

- ✓ суму доходу можна достовірно оцінити;
- ✓ існує ймовірність надходження до підприємства економічних вигід, пов'язаних з операцією;
- ✓ етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити;
- ✓ витрати, понесені у зв'язку з операцією, і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

Підприємство, як правило, в змозі здійснити достовірну оцінку після того, як воно погодило такі питання з іншими сторонами — учасниками операції:

- ✓ права кожної зі сторін, що мають позовну силу стосовно послуги, яка буде надана і отримана сторонами;
- ✓ компенсацію, надану в обмін на послуги;
- ✓ спосіб та терміни розрахунків.

Якщо підприємство погодило з іншими учасниками компенсацію, яка буде надана в обмін на послуги, і спосіб та терміни розрахунків, то існує ймовірність достовірної оцінки за первісною сумою доходу. Проте ця сума може змінитися під час виконання контракту в результаті відхилень, претензій і заохочувальних виплат. Вказівки, викладені в МСБО 11 “Будівельні контракти” (*розділ 15*), можуть бути корисними при визначенні, коли такі суми повинні включатися до доходу від надання послуги.

Значні невизначеності можуть виникнути стосовно витрат, які будуть понесені при виконанні послуги. Наприклад, підприємство може погодити і рівномірно отримувати комісійні за обслуговування продукції, але може не знати суму витрат, які будуть понесені до завершення контракту. Підприємство може бути спроможним оцінити ймовірну суму витрат, виходячи з досвіду зі схожими контрактами або забезпечення подібних послуг у минулому до визнання будь-якого доходу (і, отже, витрат) від надання послуги.

З метою здійснення достовірної оцінки результату контракту підприємство повинно мати ефективну систему внутрішнього фінансового бюджетування та звітності. Без наявності такої системи можуть виникнути труднощі в отриманні достовірної інформації для здійснення необхідних розрахунків.

Етап завершеності операції, яка передбачає надання послуг

Етап завершеності операції на звітну дату можна визначити різними способами. Проміжні платежі і аванси, отримані від клієнтів, як правило, не є достовірними показниками етапу завершеності, оскільки ці типи платежів часто здійснюються з інших причин, ніж відшкодування виконаних робіт. Залежно від сутності операції методи для визначення етапу завершеності можуть включати:

- ✓ огляд виконаних робіт;
- ✓ послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути надані

$$\text{Відсоток готовності} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\%; \quad (14.7)$$

- ✓ питому вагу витрат, понесених на певну дату, у загальній сумі попередньо оцінених витрат операції

$$\text{Відсоток понесених витрат} = \frac{\text{Витрати, понесені на певну дату}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100\%. \quad (14.8)$$

Проте сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату (загальні та адміністративні витрати, понесені в періоді, не відносять до контракту з надання послуг).

До попередньо оцінених загальних витрат операції включаються тільки витрати, які відображають надані послуги і послуги, що будуть надані.

МСБО 18 “Дохід” визнає, що коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід може бути визнаним на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Наприклад, якщо контракт з обслуговування пов’язаний зі щоденними послугами з прибирання, то з огляду на практичні цілі дохід від цих послуг буде визнано на підставі методу рівномірного нарахування при завершенні робіт. Проте якщо певна дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії. Наприклад, комерційний банк може затратити кілька місяців на ідентифікацію покупця задля дочірнього підприємства одного зі своїх клієнтів. Проте доти, доки покупець не знайдеться і продаж не завершено, банк не визнаватиме будь-який дохід. Оскільки покупця не знайдено, дохід не є заробленим.

Різні методи визначення етапу завершення робіт можуть бути використані за різних обставин. Наприклад, коли підприємство розпочинає багато річних контрактів з надання послуг споживачам продукції, основу розподілу часу може забезпечити достовірний показник середнього значення етапу завершення робіт.

Підприємство, яке розпочало низку унікальних контрактів, як, наприклад, у випадку з консультантом, потребує окремої оцінки етапу завершення кожного контракту, можливо, на підставі методу рівномірного нарахування витрат.

Методи обліку доходу від надання послуги наведено на *рис. 14.8* та *рис. 14.9*.

Методи визначення етапу завершення робіт за контрактом з надання послуг застосовуються за умови здійснення достовірної оцінки результату контракту. Якщо ж результати контракту неможливо достовірно оцінити, зазначені методи не застосовуються.

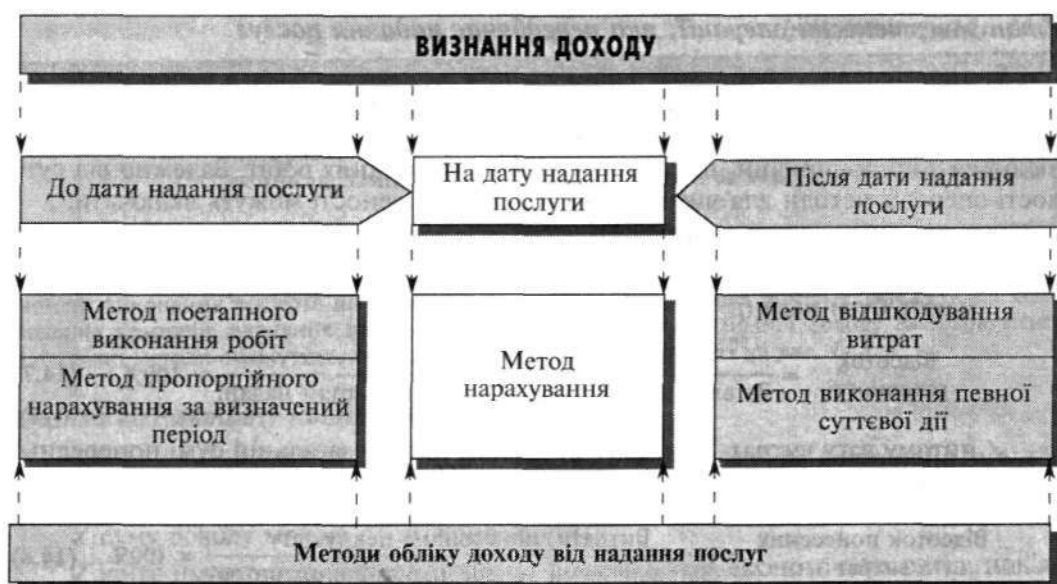


Рис. 14.8. Альтернативні методи визнання доходу від надання послуг за МСБО 18 "Дохід" і відповідні методи обліку



Рис. 14.9. Методи визнання доходу від надання послуг за МСБО 18 "Дохід"

Порядок визнання доходу від надання послуг при застосуванні методу поетапного виконання робіт і методу пропорційного нарахування за визначений період наведено у *табл. 14.15*.

Таблиця 14.15. Визнання доходу, витрат і результату контракту з надання послуг на звітну дату

Показник	Достовірна оцінка результату			Неможливість здійснення достовірної оцінки результату		
	Порядок визнання	Дебет	Кредит	Порядок визнання	Відсутня ймовірність відшкодування фактично понесених витрат	Відсутня ймовірність відшкодування фактично понесених витрат
1	2	3	4	5	6	7
Зароблений дохід	Визнається як дохід на підставі етапу завершеності робіт	“Незавершене виробництво” ¹	“Зароблений дохід від контракту” ¹	Визнається як дохід тією мірою, в якій понесені витрати будуть відшкодовані	Не визнається (запис не здійснюється)	“Незавершене виробництво” ¹
Понесені витрати	Визнаються як витрати на підставі етапу завершеності робіт	“Проміжні рахунки”	“Незавершене виробництво” ²	Визнаються як витрати в період виникнення		“Проміжні рахунки” “Понесені витрати за контрактом” ²
Прибуток	Визнається як прибуток у разі перевищення визнаного доходу визнаних витрат	“Зароблений дохід від контракту” ¹	“Підсумковий прибуток (збиток)”	Визнається як прибуток у разі перевищення визнаного доходу визнаних витрат	Не визнається (запис не здійснюється)	“Незавершене виробництво” “Підсумковий прибуток (збиток)”

Продовження табл. 14.15

1	2	3	4	5	6	7	8
Очікувані збитки	У разі перевищення визнаних витрат над визнаним доходом визнаються як видатки негайно	“Витрати звітного періоду”	“Незавершене виробництво”	Визнаються як видатки негайно	—	“Витрати звітного періоду”	“Незавершене виробництво”
Неотриманий дохід або ймовірність відшкодування якого втрачена	Визнається як видатки	“Витрати звітного періоду”	“Проміжні рахунки”	Визнається як видатки	—	“Витрати звітного періоду”	“Проміжні рахунки”
Витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю	Визнаються як актив (незавершені роботи), якщо існує ймовірність відшкодування витрат	“Незавершене виробництво”	“Розрахунки з кредиторами”, “Запаси”, різні	Визнаються як актив (незавершені роботи)	—	“Незавершене виробництво”	“Розрахунки з кредиторами”, різні

¹ Бухгалтерський запис здійснюється на суму валового прибутку за звітний період.

² Бухгалтерський запис здійснюється на суму контракту (кошторисна вартість) на кінець виконання контракту.

Визнання доходу від надання послуг за контрактами та визнання доходу розглянемо на *прикладях 14.18, 14.19 і 14.20.*

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ "STORA ENSO" за 2002 рік

Дохід від надання послуг визнається, коли надання послуги було завершено. Прибуток від послуг, забезпечених у зв'язку з довгостроковими контрактами, визнається відповідно до методу поетапного виконання робіт, який забезпечує, що ступінь завершення достовірно оцінений і сума прибутку і понесених витрат контракту повинні також бути достовірно визначені.

ПРИКЛАД 14.18

Компанія "Ілюзія" розпочала 2003 року контракт з надання маркетингових послуг протягом трьох років. Завершення контракту очікується в 2005 році. Загальна сума доходу за контрактом становить 1 500 000 євро. Сума попередньо оцінених витрат становить 1 000 000 євро. Такі дані відносять до періоду надання послуги (зазначимо, що на кінець 2004 року попередньо оцінені витрати збільшилися з 1 000 000 до 1 050 000 євро):

євро

Показник	2003 рік	2004 рік	2005 рік
Витрати, понесені на звітну дату	250 000	724 000	1 050 000
Попередньо оцінені витрати до завершення контракту	750 000	326 000	—
Проміжні рахунки	300 000	800 000	400 000
Грошові кошти, які надійшли впродовж року	250 000	550 000	700 000

1.1. Розрахунок відсотка етапу завершення робіт за контрактом.

Компанія "Ілюзія"

Метод поетапного виконання (на підставі методу "витрати до витрат")

євро

Показник	2003 рік	2004 рік	2005 рік
Ціна контракту	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Мінус попередньо оцінені витрати:			
Витрати, понесені на звітну дату	250 000	724 000	1 050 000
Попередньо оцінені витрати до завершення	750 000	326 000	—
Попередньо оцінені загальні витрати	1 000 000	1 050 000	1 050 000
Попередньо оцінений валовий прибуток	500 000	450 000	450 000
Відсоток виконання	25%	69%	100%
	250 000	724 000	1 050 000
	1 000 000	1 050 000	1 050 000

1.2. На підставі наведених даних складаємо бухгалтерські записи щодо: 1) витрат, пов'язаних з наданням послуг; 2) проміжних рахунків, виставлених замовнику за надані послуги; 3) надходження грошових коштів.

євро

№ пор.	Назва рахунку	2003 рік		2004 рік		2005 рік	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	“Незавершене виробництво”, “Матеріали”, “Гроші”, “Рахунки, що підлягають сплаті” та ін. Відображення понесених витрат	250 000	250 000	474 000	474 000	326 000	326 000
2	“Рахунки, що підлягають отриманню” “Проміжні рахунки” Виставлені проміжні рахунки	300 000	300 000	800 000	800 000	400 000	400 000
3	“Грошові кошти” “Рахунки, що підлягають отриманню” Отримані грошові кошти	250 000	250 000	550 000	550 000	700 000	700 000

1.3. На підставі співвідношення витрат, понесених на звітну дату; і попередньо оцінених загальних витрат, які будуть понесені при виконанні контракту, визначаємо ступінь виконання послуг. Попередньо оцінений дохід і валовий прибуток для визнання за кожний період розраховуються так:

євро

Показник	2003 рік	2004 рік	2005 рік
1	2	3	4
Дохід, визнаний у:			
2003 р. $1\ 500\ 000 \cdot 25\%$	375 000		
2004 р. $1\ 500\ 000 \cdot 69\%$		1 035 000	
Мінус дохід, визнаний у 2003 р.		375 000	
Дохід у 2004 р.		660 000	
2005 р. $1\ 500\ 000 \cdot 100\%$			1 500 000
Мінус дохід, визнаний у 2003—2004 рр.			1 035 000
Дохід у 2005 р.			465 000
Валовий прибуток, визнаний у:			
2003 р. $500\ 000 \cdot 25\%$	125 000		
2004 р. $450\ 000 \cdot 69\%$		310 500	

Продовження табл.

1	2	3	4
Мінус валовий прибуток, визнаний у 2003 р.		125 000	
Валовий прибуток у 2004 р.		185 500	
2005 р. 450 000 · 100 %			450 000
Мінус валовий прибуток, визнаний у 2003—2004 рр.			310 500
Валовий прибуток у 2005 р.			139 500

1.4. Бухгалтерські записи щодо визнання доходу і валового прибутку за кожний рік та завершення виконання контракту:

євро

№ пор.	Назва рахунку	2003 рік		2004 рік		2005 рік	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	“Незавершене виробництво”, (валовий прибуток) “Визнані витрати за контрактом” “Дохід від контракту” Визнання доходу і валового прибутку	125 000		185 500		139 500	
		250 000		474 000		326 000	
			375 000		659 500		465 500
2	“Проміжні рахунки” “Незавершене виробництво” Заключний запис щодо контракту з надання маркетингових послуг					1 500 000	
							1 500 000

Примітка. Наприкінці кожного звітнього періоду тимчасові рахунки “Визнані витрати за контрактом” і “Дохід від контракту” закриваються на рахунок “Підсумковий прибуток” для визначення результату за контрактом за звітний період.

Рахунок “Незавершене виробництво” включатиме накопичені записи впродовж періоду виконання контракту.

Дебет	“Незавершене виробництво” (євро)		Кредит
2003 визнані витрати	250 000	31.12.2005 закриття виконаного контракту	1 500 000
2003 визнаний валовий прибуток	125 000		
2004 визнані витрати	474 000		
2004 визнаний валовий прибуток	185 500		
2005 визнані витрати	326 000		
2005 визнаний валовий прибуток	139 500		
Разом	1 500 000	Разом	1 500 000

1.5. Розрахунок суми невиставлених рахунків замовникам за надані послуги станом на 31.12.2003:

$$\text{Дохід від контракту, визнаний на звітну дату:} \quad 1\,500\,000 \cdot \frac{250\,000}{1\,000\,000} = 375\,000.$$

$$\begin{array}{r} \text{Проміжні рахунки на звітну дату} \\ \text{Сума невиставлених рахунків} \end{array} \quad \frac{300\,000}{75\,000 \text{ євро.}}$$

1.6. Використовуючи розрахунок, здійснений в п. 1.5, відповідні фрагменти фінансової звітності компанії "Люзія" наведено нижче:

Компанія "Люзія"

Подання фінансової звітності — метод поетапного виконання

євро

Фрагмент Звіту про прибутки та збитки	2003 рік	2004 рік	2005 рік
Дохід від контракту	375 000	659 500	465 500
Витрати за контрактом	250 000	474 000	326 000
Валовий прибуток	125 000	185 500	139 500
Фрагмент балансу			
<i>Поточні активи:</i>			
Рахунки, що підлягають отриманню	50 000	300 000*	
Запаси			
Незавершене виробництво	375 000		
Мінус проміжні рахунки	300 000		
Витрати і визнаний прибуток у перевищенні проміжних рахунків	75 000		
<i>Поточні зобов'язання:</i>			
Проміжні рахунки (300 000 + 800 000 = 1 100 000) в перевищенні витрат і визнаного прибутку			
$(1\,500\,000 \cdot \frac{704\,000}{1\,050\,000} = 1\,035\,000)$		65 000	

* Розрахунок статті "Рахунки, що підлягають отриманню":

$$2003: 300\,000 - 250\,000 = 50\,000 \text{ євро.}$$

$$2004: 50\,000 + 800\,000 - 550\,000 = 300\,000 \text{ євро.}$$



ПРИКЛАД 14.19

Компанія "Взірець" з надання консалтингових послуг 2003 року розпочала контракт з компанією "Субмарин", який буде завершено наприкінці 2005 року. Загальна сума доходу становить 900 000 грн.

На кінець 2003 року компанія "Взірець" неспроможна достовірно оцінити результат контракту, але існує ймовірність, що всі витрати в сумі 112 500 грн, понесені в 2003 році, будуть відшкодовані.

На кінець 2004 року компанія вже в змозі оцінити достовірно результат контракту. За оцінкою, загальна сума витрат становитиме 600 000 грн, і контракт завершено на 50%.

На кінець 2005 року контракт ще не завершений, але компанія "Взірець" ще спроможна достовірно оцінити результат контракту. За оцінкою, загальна сума витрат становить 630 000 грн, загальна сума доходу становитиме 945 000 грн і контракт завершено на 90%.

На кінець 2006 року контракт завершено із загальною сумою доходу 945 000 грн і загальною сумою витрат 622 500 грн.

1. Визначення доходу і результату за 2003 рік.

Оскільки компанія неспроможна достовірно оцінити результат контракту, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відікодуванню. Таким чином, компанія за 2003 рік визнає доходи в сумі 112 500 грн і витрати — в сумі 112 500 грн.

Оскільки результат контракту не може бути достовірно оцінено, прибуток не визнається.

На рахунках бухгалтерського обліку операція з надання послуг у 2003 році буде відображена:

1.1. Д-т рахунка "Незавершене виробництво"	112 500
К-т рахунка "Запаси", "Розрахунки з кредиторами", різні	112 500
— відображення понесених витрат	
1.2. Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	50 000
К-т рахунка "Проміжні рахунки"	50 000
— виставлені замовнику рахунки за надані послуги	
1.3. Д-т рахунка "Визнані витрати за контрактом"	112 500
К-т рахунка "Дохід від контракту"	112 500
— визнання витрат і доходу за контрактом	
1.4. Д-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	112 500
К-т рахунка "Визнані витрати за контрактом"	112 500

одночасно

Д-т рахунка "Дохід від контракту"	112 500
К-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	112 500

— закриття тимчасових рахунків наприкінці року для визначення результату.

2. Визначення доходу і результату компанії за 2004 рік.

Розрахунок визнаного доходу:

$$50\% \cdot 900\,000 - 112\,500 \text{ грн} = 337\,500 \text{ грн.}$$

Розрахунок визнаних витрат:

$$50\% \cdot 600\,000 - 112\,500 \text{ грн} = 187\,500 \text{ грн.}$$

Розрахунок результату:

$$337\,500 \text{ грн} - 187\,500 \text{ грн} = 150\,000 \text{ грн.}$$

На рахунках бухгалтерського обліку операції за контрактом у 2004 році будуть відображені:

2.1. Д-т рахунка "Незавершене виробництво"	187 500
К-т рахунка "Запаси", "Розрахунки з оплати праці", різні	187 500
— відображення понесених витрат	

2.2. Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	250 000
К-т рахунка "Проміжні рахунки"	250 000
— виставлені рахунки замовнику	
2.3. Д-т рахунка "Незавершене виробництво"	150 000
Д-т рахунка "Визнані витрати за контрактом"	187 500
К-т рахунка "Дохід від контракту"	337 500
— визнання витрат і доходу за контрактом	
2.4. Д-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	187 500
К-т рахунка "Визнані витрати за контрактом"	187 500
одночасно	
Д-т рахунка "Дохід від контракту"	337 500
К-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	337 500
— закриття тимчасових рахунків витрат і доходу наприкінці 2004 року.	

3. Визначення доходу і результату компанії за 2005 рік.

Визнаний дохід:

$$90\% \cdot 945\,000 - 450\,000 = 400\,500 \text{ грн.}$$

Визнані витрати:

$$90\% \cdot 630\,000 - 300\,000 = 267\,000 \text{ грн.}$$

Визнаний прибуток:

$$400\,500 - 267\,000 = 133\,500 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські записи аналогічні виконаним у п.2.

4. Визначення доходу і результату компанії у 2006 році.

Визнаний дохід:

$$100\% \cdot 945\,000 - 850\,500 = 94\,500 \text{ грн.}$$

Визнані витрати:

$$100\% \cdot 622\,500 - 567\,000 = 55\,500 \text{ грн.}$$

Визнаний прибуток:

$$94\,500 - 55\,500 = 39\,000 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські записи аналогічні виконаним у п.2, але додатково здійснюється запис на закриття рахунків "Незавершене виробництво" і "Проміжні рахунки" при завершенні контракту:

Д-т рахунка "Проміжні рахунки" 945 000

К-т рахунка "Незавершене виробництво" 945 000.

Узагальнені показники виконання контракту компанією "Ілюзія"

грн

Роки	Дохід	Витрати	Прибуток
2003	112 500	112 500	—
2004	337 500	187 500	150 000
2005	400 500	267 000	133 500
2006	94 500	55 500	39 000
Разом	945 000	622 500	322 500



ПРИКЛАД 14.20

Компанія “Лектор” на замовлення компанії “Міжнародні авіалінії” провела од-ноденний семінар з питань реформування бухгалтерського обліку і переходу на міжнародні стандарти складання фінансової звітності. Вартість навчання стано-вить 3 000 грн, у т. ч. податок на додану вартість — 500 грн. На рахунок компанії надійшло 5 000 грн, у т. ч. заохочувальний платіж за цікаве проведення семінару.

Бухгалтерські записи:

1. На дату надання послуги

Д-т рахунка “Рахунки, що підлягають отриманню”	3 000 грн
К-т рахунка “Дохід від надання послуг”	2 500 грн
К-т рахунка “Податок на додану вартість”	500 грн

2. На дату надходження коштів

Д-т рахунка “Грошові кошти”	5 000 грн
К-т рахунка “Рахунки, що підлягають отриманню”	3 000 грн
К-т рахунка “Дохід від надання послуг”	1 667 грн
К-т рахунка “Податок на додану вартість”	333 грн.

14.4. ДОХІД ВІД ВИКОРИСТАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ІНШИМИ СТОРОНАМИ

Дохід від відсотків

Відсотки (Interest) — плата за використання грошових коштів, або еквівалентів грошових коштів, або сум, заборгованих підприємству.

Дохід від відсотків має визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням ефективного (реального) доходу від активу, якщо:

- ✓ існує ймовірність, що економічні вигоди, пов’язані з операцією, надходять до підприємства;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена.

Відповідно до МСБО 18 “Дохід”, реальний дохід з активу — це ставка відсотка, яка необхідна для дисконтування потоку майбутніх грошових надходжень, що очікуються протягом терміну служби активу до первісної балансової вартості цього активу. Таким чином, дохід від відсотків включає суму амортизації будь-якого дисконту, премії або будь-якої іншої різниці між первісною балансовою вартістю придбаного активу (цінних паперів) і його вартості на момент погашення.

Якщо ефективна ставка значно відрізняється від поточної ринкової ставки на подібний інструмент, це може бути свідченням, що первісна балансова вартість є вищою або нижчою за справедливу вартість.

За короткостроковими і довгостроковими депозитами ця ставка відсотка, як правило, не буде суттєво відрізнятися від встановленої ставки відсотка, сплачуваного за депозит.

Проте деякі операції можуть бути побудовані так, що встановлена ставка відсотка на інвестиції або позики відрізняється від їхньої ефективної ставки.

У таких випадках операція відображається в обліку з використанням відповідної ефективної ставки. У зв'язку із цим можуть виникнути дві загальні ситуації.

Перша ситуація виникає, якщо умови платежу, запропоновані покупцю відповідно до угоди, включають нульову ставку відсотка або ставку нижче за ринкову. У результаті фінансування призводить до виникнення доходу від відсотків. Цей тип доходу від відсотків визнається на основі пропорційності часу і розраховується з використанням ефективної ставки відсотків, як розглядалося в розділі 14.1 "Визначення, оцінка та визнання доходу".

Друга ситуація виникає, якщо підприємство купує боргові цінні папери за вартістю, яка вища або нижча за їхню номінальну вартість. Різниця між первісною балансовою вартістю і номінальною вартістю цих боргових паперів розглядається як дисконт або премія. Завдяки існуванню цього дисконту або премії ефективний дохід, визначений підприємством за борговими цінними паперами, буде відрізнятися від встановленої ставки відсотка за цими цінними паперами.

Визнання заробленого доходу від відсотка здійснюють на основі ефективного доходу цих боргових цінних паперів відповідно до положень МСБО 18 "Дохід", а суму дисконту чи премії амортизують протягом терміну служби активу і трактують як дохід від відсотків або витрати (приклад 14.21).

Коли несплачені відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, відсотки, які надходять після цього, розподіляють на період до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід. Відповідно до МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" частка, що залишилася до придбання, вираховується із собівартості інвестиції і не становить частини доходу. Наприклад, коли підприємство придбало державні облігації за ціною, що включає нараховані відсотки, відповідна частина наступних отриманих відсотків вираховується з вартості облігації, а не включається у дохід.

Фінансовий прибуток, який виникає в результаті фінансової оренди, є формою доходу від відсотків. Визнання такого прибутку розглядається в МСБО 17 "Оренда".



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ПІДПРИЄМСТВА "UBS AG" за 2002 рік

Прибуток від відсотків і дивідендів від фінансових інструментів, включаючи амортизацію премій та збільшення дисконтів, визнається як чистий дохід від відсотків. Чистий прибуток від розміщення фінансових інструментів і коригування до відображення ринкової вартості подається у звітності як інший прибуток.



ПРИКЛАД 14.21

1 січня 1998 року компанія "Боржник" випустила 400 облігацій (загальною номінальною вартістю 400 000 грн) і продала їх безпосередньо компанії "Інвестор".

Оголошена ставка відсотка становить 10%,

ринкова ставка відсотка 8%.

Термін погашення позики — 31 грудня 2004 року.

Періодичність сплати відсотків — раз на рік (31 грудня щороку).

Число періодів виплати відсотків 7

Поточна вартість позики 441 656 грн.

*Розрахунок поточної вартості:

$$400\,000 (PVA, 8\%, 7) + 400\,000 \cdot 0,10 (PVA, 8\%, 7) = \\ 400\,000 \cdot 0,5835 + 40\,000 \cdot 5,2064 = 233\,400 + 208\,256 = 441\,656 \text{ грн.}$$

На рахунках бухгалтерського обліку компанії "Інвестор", яка застосовує прямо-лінійний метод нарахування амортизації премії, операція з придбання облигацій компанії "Боржник" знайде відображення:

Розрахунок:

Сума премії: $441\,656 - 400\,000 = 41\,656$ грн.

Амортизація премії за рік: $41\,656 : 7 = 5\,951$ грн.

Сума відсотків за рік: $400\,000 \cdot 10\% = 40\,000$ грн.

Дохід від відсотків за рік: $40\,000 - 5\,951 = 34\,049$ грн.

1) 1 січня 1998 року:

Д-т рахунка "Інвестиції в облигації" 441 656 грн.

К-т рахунка "Грошові кошти" 441 656 грн.

— придбання облигацій

2) 31 грудня 1998 (31 грудня 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 рр.)

Д-т рахунка "Грошові кошти" 40 000 грн.

К-т рахунка "Інвестиції в облигації" 5 951 грн.

К-т рахунка "Дохід від відсотків" 34 049 грн.

— отримання відсотків.

Оскільки компанія "Інвестор" використовує прямолінійний метод, сума доходу від відсотків не буде змінюватися з року в рік.

3) 31 грудня 2004 року

Д-т рахунка "Грошові кошти" 400 000 грн.

К-т рахунка "Інвестиції в облигації" 400 000 грн.

— отримання основного боргу

Д-т рахунка "Грошові кошти" 40 000 грн.

К-т рахунка "Інвестиції в облигації" 5 951 грн.

К-т рахунка "Дохід від відсотків" 34 049 грн.

— отримання відсотків.

Дохід від роялті

Роялті (Royalties) — плата за використання нематеріальних активів підприємства, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм.

Дохід від роялті має визнаватися на основі нарахування згідно з суттю відповідної угоди, коли:

- ✓ існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до підприємства;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена.

Угода щодо роялті визначає терміни та умови платежів. Такі платежі можуть здійснюватися на підставі продажу, часу, що минув, або деяких інших факторів. Дохід від роялті визнається в міру того, як він нараховується або сплачується відповідно до умов угоди про роялті. Таким чином, якщо угода передбачає передачу нематеріальних активів іншим особам на визначений термін з умовою повернення і базується на часі, що минув, для визнання доходу буде підходити прямолінійний метод (*приклад 14.22*). Проте якщо платежі роялті базуються на рівні продажу іншим учасником угоди, то нарахування доходу від роялті може здійснюватися на підставі бюджетування його продажу з подальшим коригуванням для відображення фактичного продажу на кінець року.



ПРИКЛАД 14.22

Компанія "Толерант" передала 2001 року компанії "Везувій" право на використання певної технології протягом 3 років. Загальна сума доходу за укладеним контрактом становить 300 000 грн. Платежі здійснюються на підставі пропорційного методу наприкінці кожного року.

Незалежно від фактичної суми отриманих грошових коштів або іншої компенсації дохід буде визнаватися щорічно в сумі 100 000 грн.

Наприкінці 2001 року компанія "Толерант" здійснить запис:

Д-т рахунка "Грошові кошти" або "Рахунки, які підлягають отриманню"	100 000
К-т рахунка "Дохід від роялті"	100 000.

Розрахунок: $300\ 000 : 3 = 100\ 000$ грн.

Наприкінці 2002 року:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	100 000
К-т рахунка "Дохід від роялті"	100 000.

Наприкінці 2003 року:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	100 000
К-т рахунка "Дохід від роялті"	100 000.

По суті, деякі ліцензійні угоди є швидше продажем, ніж угодою, відповідно до якої нараховуються роялті. Коли за ліцензійною угодою підприємство передає у використання довгострокові активи на невизначений термін і за фіксовану плату, а також відсутні додаткові зобов'язання, йдеться про продаж.

Наприклад, підприємство поставляє пакети програмного забезпечення за умовами ліцензійної угоди і не має майбутніх зобов'язань за цією угодою. У цьому випадку здійснюється продаж і, отже, визнається дохід (*приклад 14.23*).

Іншим прикладом може бути надання прав на демонстрацію фільму на ринках, де ліцензіат не має контролю за дистрибутором і не очікує отримати подальший дохід від касових зборів. У таких випадках дохід визнається на час продажу.

У деяких випадках отримання гонорару за ліцензію або роялті залежить від наступних подій. У таких випадках дохід визнається, тільки коли існує ймовірність отримання гонорару або роялті, що здебільшого робиться після того, як подія відбулася.

Наприклад, при передачі видавництву авторських прав за умови отримання плати залежно від фактичної реалізації виданих книжок роялті визнаються як дохід у міру реалізації книжок.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ КОМПАНІЇ "ADIDAS-SALOMON" (Німеччина) від 31 грудня 2002 року

Прибуток від роялті визнається на основі термінів контрактів.



ПРИКЛАД 14.23

Компанія "Еверест" в січні 2004 року передала компанії "Пік комунізму" право на використання комп'ютерної програми на необмежений термін за 150 000 грн. Додаткові зобов'язання компанії "Еверест" щодо подальшого обслуговування відсутні.

Дохід визнається у сумі 150 000 грн на момент передачі нематеріальних активів незалежно від фактичного моменту отримання грошових коштів або іншої форми компенсації.

У січні 2004 року компанія "Еверест" здійснить такий запис:

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають отриманню"	150 000
К-т рахунка "Дохід від роялті"	150 000.

Дохід від дивідендів

Дивіденди (Dividends) — розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до часток, що належать їм у певному класі капіталу.

Дохід від дивідендів має визнаватися, якщо:

- ✓ існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до підприємства;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена;
- ✓ коли встановлено право акціонерів на отримання виплати.

Момент встановлення права акціонерів на отримання виплати може змінюватися на підставі законів країн-учасниць. У деяких країнах це може здійснитися, коли рада директорів підприємства офіційно оголошує про свої наміри сплатити дивіденди. В інших країнах це може здійснюватися тільки після того, як такі оголошення затверджено акціонерами. У будь-якому випадку, якщо після визнання доходу, але до отримання дивідендів, стає очевидно, що інвестиції не будуть спроможними оплатити дивіденди, сума доходу від дивідендів, попередньо визнана, визнається як витрати за безнадійними боргами, а не як зміна доходу від дивідендів.

Коли інвестиції є асоційованими і обліковуються за методом участі, згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства", отримані дивіденди зменшують балансову суму інвестицій. Проте момент визнання дивідендів буде той самий, як щодо висунутих вище критеріїв.

Коли дивіденди на інвестиції в цінні папери, які надають право власності, було оголошено з прибутку до того, як підприємство їх придбало, тільки частина дивідендів, оголошених з прибутку після придбання, визнаються як дохід від

дивідендів. Відповідно до МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, частина дивідендів, що залишилася (до придбання), вираховується із собівартості інвестиції. У дійсності складно здійснити розподіл між дивідендами, оголошеними з прибутку до або після придбання. Коли розподіл буде довільний, дивіденди, як правило, визнаються як дохід (приклад 14.24).

Якщо подібний розподіл важко здійснити на іншій основі, ніж довільна, собівартість інвестиції, як правило, зменшують на дивіденди, що підлягають отриманню, тільки якщо вони чітко відображають відшкодування частини витрат (МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”).



ПРИКЛАД 14.24

У травні 2003 року компанія “Тайфун” придбала в акціонерного товариства “Атлант” 25% акцій на загальну суму 120 000 грн. Акціонерний капітал акціонерного товариства “Атлант” становлять 4 000 простих акцій з номінальною вартістю 100 грн за акцію.

До дати придбання на акції, придбані компанією “Тайфун”, були оголошені дивіденди з нерозподіленого прибутку у сумі 1 500 грн. За 2003 рік акціонерне товариство “Атлант” отримало чистий прибуток в сумі 20 000 грн і сплатило 3 000 грн дивідендів компанії “Тайфун” 28 січня 2004 року.

Рішення:

Бухгалтерські записи щодо доходу від дивідендів на акції, який отримує компанія “Тайфун”, враховуючи, що інвестиція в акціонерне товариство “Атлант” є асоційованою (інвестор має значний вплив) і обліковується за методом участі, наведено в табл. 14.16. Для порівняння розрахунки і записи на рахунках наводяться за двома методами: методом собівартості і методом участі. Слід зазначити, що при використанні методу участі дивіденди окремо на рахунках не відображаються, оскільки вони є складовими інвестицій в акції іншої компанії.

Таблиця 14.16. Бухгалтерські записи компанії “Тайфун”, грн

Метод собівартості				Метод участі			
Дата	Назва рахунка	Дебет	Кредит	Дата	Назва рахунка	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
Травень 2003 р.	“Інвестиції в акції” “Грошові кошти” Придбання акцій товариства “Атлант”	120 000	120 000	Травень 2003 р.	“Інвестиції в акції” “Грошові кошти” Придбання акцій товариства “Атлант”	120 000	120 000
31 грудня 2003 р.	Запис не здійснюється			31 грудня 2003 р.	“Інвестиції в акції” “Дохід від інвестицій” Товариство “Атлант” відобразило	5 000	5 000

Продовження табл. 14.16

1	2	3	4	5	6	7	8
					у звітності чистий прибуток у сумі 20 000 грн Компанія “Тайфун” володіє 25% акцій або 5 000 грн (25% · 20 000 = = 5 000 грн)		
28 січня 2004 р.	“Грошові кошти” “Інвестиції в акції” “Дохід від дивідендів” Товариство “Атлант” ого- лосило і спла- тило дивіденди компанії “Тайфун”	3 000	1 500 1 500	28 січня 2004 р.	“Грошові кошти” “Інвестиції в акції” Товариство “Атлант” ого- лосило і спла- тило дивіденди компанії “Тайфун”	3 000	3 000

14.5. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХІД

Підприємство має розкривати:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від:
 - ✓ продажу продукції (товарів);
 - ✓ надання послуг;
 - ✓ відсотків;
 - ✓ роялті;
 - ✓ дивідендів;
- суму доходів, яка виникає від обміну продукції (товарів) або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

Підприємство розкриває будь-які непередбачені активи та непередбачені зобов'язання відповідно до МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”. Непередбачені зобов'язання або непередбачені активи можуть виникати від таких статей, як витрати на гарантійне обслуговування, претензії, штрафні санкції або можливі збитки.

Розкриття інформації про дохід розглянемо на прикладі витягу із приміток діючого підприємства.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ" (Росія) за 2001 рік

17. Доходи		
Доходи за 2001 і 2000 рр. включали наступне		
	2001	2000
За видами послуг:		
<i>Доходи від абонентів:</i>		
Міжміський трафік	628 066	632 650
Щомісячна абонентська плата за послуги місцевого телефонного зв'язку	471 854	387 128
Міжнародний трафік	100 919	95 118
Плата за встановлення і підключення	113 506	112 401
Радіо та телебачення	69 876	65 904
Телеграфні послуги	23 925	26 102
Послуги мобільного та пейджингового зв'язку	610 481	358 269
Послуги виокремлених мереж зв'язку та доходи від оренди каналів	17 856	17 776
Послуги передавання даних	6 509	11 069
Місцевий почасовий трафік	118 958	108 805
Реалізація товарів	95 243	66 635
Інша реалізація	137 391	159 053
<i>Разом доходи від абонентів</i>	<u>2 394 584</u>	<u>2 040 910</u>
<i>Доходи від операторів:</i>		
Доходи від іноземних операторів		
Доходи від російських операторів	5 411	10 225
<i>Разом доходи від операторів</i>	<u>5 411</u>	<u>10 225</u>
Разом доходи	<u><u>2 399 995</u></u>	<u><u>2 051 135</u></u>
За групами абонентів:		
Комерційні організації	1 085 225	1 080 140
Населення	1 151 970	823 285
Державні та бюджетні організації	162 800	147 710
Разом доходи від абонентів	<u><u>2 399 995</u></u>	<u><u>2 051 135</u></u>

Згідно з оцінками керівництва, бартерні розрахунки склали приблизно 6,3% (або приблизно 152 109 руб.) загального об'єму консолідованих доходів у 2001 році (4,5% або приблизно 91 400 руб. у 2000 році).

БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ

Характер діяльності будівельних підрядників, здійснюваної в межах будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: дата початку діяльності, передбачена контрактом, і дата завершення діяльності зазвичай припадають на різні звітні періоди. У зв'язку із цим в обліку будівельних контрактів постають питання:

- ✓ коли дохід від контракту повинен бути визнаним;
- ✓ як виміряти дохід;
- ✓ як розподілити дохід від контракту і витрати за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконувалися будівельні роботи.

Основні міжнародні загальноприйняті принципи обліку, що розглядають ці питання, розглядаються в МСБО 11 “Будівельні контракти”, який переглянуто 1993 року. Цей стандарт набрав чинності для фінансових звітів з 1 січня 1995 року, замінивши первісний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО 11) “Облік будівельних контрактів”, який затверджено 1978 року. Переглянутий стандарт усунув використання методу завершеного контракту.

Стандарт використовує критерії визнання, прийняті у “Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів” (надалі “Концептуальна основа”) як базис для керівництва при веденні обліку будівельних контрактів. Ця сфера обліку є складною з погляду потреб — покладатися на оцінку доходів, витрат і незавершеного будівництва, а також принципу визнання безперечних збитків.

МСБО 11 “Будівельні контракти” застосовується для відображення всіх будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників, незважаючи на характер чи терміни контракту. Отже, цей стандарт застосовується і до короткострокових контрактів, і до довгострокових контрактів.

15.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

Підрядники здійснюють діяльність у межах будівельних контрактів. *Будівельний контракт* (*Construction Contract*) — це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комплексу активів, які тісно взаємопов'язані або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології і функціонування чи за їх кінцевим призначенням або використанням.

Слід зазначити, що, виходячи з наведеного визначення, положення стандарту обмежують типову будівельну діяльність і не розглядають дослідження і виробництво низки активів. Так, у стандарті не знайшли відображення:

- ✓ продаж/збут виробником виготовленої продукції за звичайних умов діяльності, навіть коли виробництво здійснювалося за специфікаціями замовника;
- ✓ контракти на продаж/збут або поставку для забезпечення продукцією із запасів або з безперервного виробництва однорідної продукції.

Крім основних умов укладений контракт повинен обов'язково містити:

- ✓ юридично забезпечені права кожної зі сторін щодо активу, який споруджуватиметься;
- ✓ зустрічну компенсацію сторін;
- ✓ спосіб і умови розрахунків.

Для відображення в обліку доходів і витрат, пов'язаних з будівельними контрактами, у стандарті розглядається класифікація будівельних контрактів за такими ознаками:

- ✓ за характером діяльності;
- ✓ за способами формування ціни контракту.

За характером діяльності будівельний контракт може укладатися на:

- ✓ спорудження нових активів — одного активу (такого, як міст, будівля, дамба, трубопровід, дорога, корабель або тунель) або кількох активів, які тісно взаємопов'язані або взаємозалежні за умовами проектування, технології чи функціонування або за їх основним призначенням чи використанням (прикладом таких контрактів є контракти на спорудження переробних заводів або інших складних частин заводу чи устаткування);
- ✓ надання послуг, які безпосередньо пов'язані зі спорудженням активу (наприклад, на надання послуг з керівництва проектом і послуги архітекторів);
- ✓ знесення або відбудову активів та відновлення довкілля після знищення активів.

Слід зазначити, що в положеннях МСБО 11 не наводиться розширене визначення щодо складових контракту на надання послуг, які безпосередньо пов'язані з будівництвом активу. Хоча контракти на надання послуг, які пов'язані непрямо зі спорудженням активу, виключаються. МСБО 18 "Дохід" зазначає, що вимоги МСБО 11 є в основному придатними для обліку надання послуг. Таким чином, для практичних цілей можуть бути принаймні незначні відмінності МСБО 11 від МСБО 18. Так, якщо МСБО 18 визначає лише порядок визнання доходу, то МСБО 11 визначає також порядок визнання витрат за контрактом.

Залежно від формування ціни будівельні контракти складають у кілька способів. МСБО 11 "Будівельні контракти" серед будівельних контрактів виділяє:

- ✓ контракти з фіксованою ціною;
- ✓ контракти "витрати плюс";
- ✓ контракти з комбінованою ціною (*Combined Price Contract*).

Контракт з фіксованою ціною (*Fixed Price Contract*) — це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю випущеної продукції і який у деяких випадках може містити застереження контракту про можливе збільшення витрат. У таких контрактах підприємство спроможне виміряти з достовірною точністю дохід від контракту, витрати за контрактом і, отже, прибуток, який до цього часу ще точно не визначений.

Контракт з ціною "витрати плюс" (*Cost Price Contract*) — це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати, плюс відсоток від цих витрат або фіксована винагорода. У таких контрактах підприємство звичайно здатне достовірно виміряти очікуваний прибуток, хоча суми доходу і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

У міжнародній практиці розрізняють два типи контрактів з ціною “витрати плюс”:

- ✓ **контракт “витрати без винагороди”** (*Cost-Without-Fee Contract*) — за умовами якого підряднику відшкодовують допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на підставі понесених витрат;
- ✓ **контракт “витрати плюс винагорода”** (*Cost-Plus-Fee Contract*) — за умовами цього контракту підряднику відшкодовують витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прями витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, які складаються на підставі контракту “витрати плюс винагорода”. Серед них:

- ✓ **контракт “витрати плюс фіксована винагорода”** (*Cost-Plus-Fixed-Fee Contract*) — за умовами цього контракту винагородою є фіксована грошова сума;
- ✓ **контракт “витрати плюс премія”** (*Cost-Plus-Award Contract*) — за цим контрактом заохочувальні виплати, які передбачені для підрядника, розраховуються на підставі своєчасності виконання проекту або по завершенні кошторису;
- ✓ **контракт “витрати плюс процент винагороди”** (*Cost-Plus-a-Percentage-Fee Contract*) — за контрактом змінні бонусові платежі будуть додаватися до основного платежу підряднику на підставі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики і контрактів з фіксованою ціною, і контрактів з ціною “витрати плюс”. Прикладом може бути контракт “витрати плюс” з погодженою максимальною ціною.

Відмінності між різноманітними типами контрактів є важливими при визначенні очікуваного результату контракту. Класифікаційні ознаки будівельних контрактів подано на *рис. 15.1*.



Рис. 15.1. Класифікація будівельних контрактів

15.2. ОБ'ЄДНАННЯ І СЕГМЕНТУВАННЯ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

У більшості випадків положення МСБО 11 застосовують окремо до кожного будівельного контракту. До обліку приймається один контракт, за яким здійснюється накопичення доходу і витрат для вимірювання прибутку. Проте за деяких обставин, для відображення суті контракту чи групи контрактів відповідно до певних положень МСБО 11, необхідно розподіляти на компоненти один контракт або об'єднувати окремі контракти.

Розподіл контрактів (Segmenting Contracts) — це процес відокремлення великих частин у маленькі частини для здійснення облікових процедур. Якщо контракт розділений, дохід може бути віднесено до різних елементів або стадій для досягнення різних показників прибутковості, базуючись на відповідній вартості кожного елементу або стадії здійснення оцінки підсумкового доходу від контракту. Відповідно до МСБО 11, контракт може охоплювати низку активів. Спорудження кожного активу повинно розглядатися як окремий контракт при виконанні певних умов, поданих у *табл. 15.1*.

Таблиця 15.1. Розподіл будівельних контрактів

Об'єкт обліку	Компонентність	Обмеження
Окремий будівельний контракт на спорудження кожного активу	Будівельний контракт охоплює низку активів	<ul style="list-style-type: none"> • На спорудження кожного активу підрядником були надані окремі пропозиції • Кожний актив був предметом окремих переговорів, і підрядник та замовник мали змогу прийняти або відхилити ту частину контракту, що стосується кожного активу • Можуть бути визначені витрати і дохід кожного активу

Група контрактів може бути **об'єднана (Combining Contracts)**, якщо вони настільки тісно взаємопов'язані, що контракти фактично є частиною одного проєкту із загальною нормою прибутку.

В основі об'єднання окремих будівельних контрактів лежить припущення, що дохід є заробленим і витрати — понесеними впродовж періоду, в якому об'єднані контракти будуть завершені. Група контрактів може розглядатися як один контракт із метою реалізації загальної норми прибутку, хоча окремі контракти мають різні норми прибутку. Якщо контракти не об'єднані і робота з кожного контракту завершена в різні облікові періоди, норма прибутку, яка була запланована і узгоджена, буде змінюватися в кожному періоді з причин інших, ніж дійсне виконання контракту.

Незалежно від того, чи укладені контракти з одним замовником чи кількома, група контрактів буде об'єднана і розглянута як один контракт, якщо виконуються певні умови, розглянуті у *табл. 15.2*.

Таблиця 15.2. Об'єднання будівельних контрактів

Об'єкт обліку	Компонентність	Обмеження
Об'єднаний будівельний контракт	Група контрактів	<ul style="list-style-type: none"> Група контрактів обговорювалася як один пакет Контракти настільки взаємозалежні, що вони фактично є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку Контракти виконуються одночасно або у безперервній послідовності

Групу контрактів, які відображаються в обліку як один будівельний контракт, розглянемо на прикладі.



ПРИКЛАД 15.1

Компанія "Фіаско" має п'ять незавершених контрактів на кінець 2003 р. Усі контракти розпочато 2003 р. Загальні доходи і загальні витрати за всіма контрактами, а також ступінь завершення робіт за контрактами на 31 грудня 2003 р. становлять:

тис. грн

Показник	Контракт					Разом
	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й	
Загальний дохід від контракту	290	1 040	960	400	110	2 800
Загальні витрати за контрактом	220	900	700	580	170	2 570
Очікуваний прибуток (збиток)	70	140	260	(180)	(60)	230
Витрати, понесені на 31 грудня 2003 р.	88	720	700	116	84	1 708
Ступінь завершення робіт	40%	80%	100%	20%	50%	66%

Якщо кожний контракт розглядається окремо, компанія "Фіаско" за 2003 р. визнає такі суми прибутків і збитків:

Контракт	Процент завершення	Процент для визнання прибутку (збитку)	Прибуток (збиток), тис. грн	
			розрахунок	прибуток (збиток)
1	2	3	4	5
Перший	40	40	$\frac{40 \cdot 70}{100}$	28
Другий	80	80	$\frac{80 \cdot 140}{100}$	112
Третій	100	100	$\frac{100 \cdot 260}{100}$	260

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Четвертий	20	100	$\frac{100 \cdot (180)}{100}$	(180)
П'ятий	50	100	$\frac{100 \cdot (60)}{100}$	(60)
Разом				160

Якщо всі контракти об'єднані і розглядаються як один контракт, компанія "Фіаско" визнає 66% очікуваного загального прибутку 230 тис. грн, що становить 152 тис. грн;

Якщо контракти третій і четвертий об'єднуються і розглядаються як один контракт, а решта контрактів враховуються окремо, компанія "Фіаско" визнає такі суми:

Контракт	Процент завершення	Процент для визнання прибутку (збитку)	Прибуток (збиток), тис. грн	
			розрахунок	прибуток (збиток)
Перший	40	40	$\frac{40 \cdot 70}{100}$	28
Другий	80	80	$\frac{80 \cdot 140}{100}$	112
Третій і четвертий	$64 \left(\frac{700+116}{700+580} \cdot 100 \right)$	64	$\frac{64 \cdot (260 - 180)}{100}$	50
П'ятий	50	100	$\frac{100 \cdot (60)}{100}$	(60)
Разом				130

Рішення щодо об'єднання і сегментування будівельних контрактів справляє значний вплив на розподіл визнання прибутків і збитків. Іноді на практиці виникає потреба спорудження додаткового активу за вибором замовника, непередбаченого первісними умовами контракту. У таких випадках можуть виникнути труднощі, а саме: відхилення, які властиві будівельним контрактам, змінюють обсяг останнього. Крім того, ціна відхилень часто домовлена незалежно від початкової ціни. МСБО 11 "Будівельні контракти" ставить за умову обліковувати відхилення, які є результатом спорудження додаткового активу, як окремі будівельні контракти, якщо:

- ✓ додатковий актив значно відрізняється за своїм проектом, технологією або функцією від активу чи активів, які були охоплені початковим контрактом;
- ✓ ціна контракту обговорюється незалежно від початкової ціни контракту.

Якщо ці критерії не будуть задовольнятися, то доповнення стосовно спорудження додаткового активу буде об'єднано з діючим контрактом за умови виконання певних обмежень, що встановлені для об'єднання будівельних контрактів. Якщо ж ці доповнення не відповідають критеріям ні для розгляду окремого контракту, ні об'єднання з первинним контрактом, вони будуть розглядатися як відхилення, що є елементами доходу будівельного контракту, і будуть розглянуті пізніше.

15.3. ДОХІД ВІД БУДІВЕЛЬНОГО КОНТРАКТУ

Основним елементом доходу від контракту є *початкова сума узгодженого доходу, що включена до будівельного контракту (Initial Amount of Revenue Agreed in the Contract)*. Крім зазначеної суми дохід від контракту включає: відхилення, претензії та заохочувальні виплати в тому ступені, в якому вони можуть призвести до виникнення доходу і якщо їх можна достовірно виміряти.

Складові доходу від будівельного контракту представлено на *рис. 15.2*.



Рис. 15.2. Складові доходу від будівельного контракту

Відхилення є модифікацією первинного контракту, які фактично змінюють положення контракту без доповнення новими положеннями. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. *Відхилення (Variations)* включають зміни в специфікаціях або проектах, методах чи способах виконання, засобах обслуговування, устаткуванні, матеріалах, будівельному майданчику і періоді завершення.

На момент виникнення відхилень вартість їх не оцінена. Це пояснюється тим, що спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення включаються до доходу від будівельного контракту, тільки якщо сума відхилень є ймовірною і може бути достовірно виміряна. В основному це можливо лише якщо підрядник мав достатній минулий досвід, який дозволяє йому здійснити оцінку ймовірності схвалення замовником відхилення (у випадку, якщо замовник ще не схвалив відхилення) і достовірно виміряти зміни в доході і витратах, які є результатом відхилення.

Характеристику відхилень, які формують дохід, подано в *табл. 15.3*.

На відміну від відхилень *претензії (Claims)* пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, що не включені до первісної ціни контракту. Найбільшу складність для підрядника становить визначення суми претензії. Як зазначено в положеннях стандарту "Будівельні контракти", дохід від претензії буде записаний лише тоді, коли переговори досягнуть достатньо просунутої стадії для ймовірного розгляду і прийняття замовником

Таблиця 15.3. Характеристика елементів доходу від будівельного контракту

Елементи доходу	Сутність елементу	Ким ініційований	Умови віднесення доходу	Приклади	Примітки
Первісна сума доходу, узгоджена в контракті	Валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, яке виникає в процесі звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу	Узгодженість між замовником і підрядником	Відповідно до умов контракту	Контракт з фіксованою ціною, види контракту «виграти плюс», комбінований контракт	Входить до складу ціни будівельного контракту
Відхилення	Вказівка замовника змінити обсяги робіт, які мають бути виконані за контрактом, призводить до збільшення або зменшення доходу	Узгодженість між замовником і підрядником	Існує ймовірність, що замовник схвалить відхилення і суму доходу, яка виникає від нього; і сума доходу може бути виміряна достовірно	Зміни проекту або розширення масштабу контракту (наприклад, будівництво додаткової з'єднувальної дороги до нового проспекту, що є об'єктом первинного контракту), зміна методу чи способу виконання, устаткування, матеріалів, будівельного майданчика і періоду для завершення тощо	За деяких обставин відхилення розглядаються за окремим контрактом, оскільки ціни більшості відхилень можуть бути узгоджені окремо від первинного контракту. Наприклад, проміжок часу на будівництво з'єднувальної дороги може не відрізнятися в термінах її проектування, технології і функціонування від проспекту, що є об'єктом первинного контракту. Але ціна будівництва цієї дороги, ймовірно, буде узгоджена окремо
Претензії	Сума, яку будівельна організація намагається отримати від замовника або іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у ціну контракту	Підрядник	Переговори між підрядником і замовником або іншою стороною досягли певного етапу, коли з'явилася ймовірність, що замовник визнає претензію; сума, яка, ймовірно, буде визнана замовником, може бути достовірно виміряна	Претензії можуть виникати через затримки, спричинені замовником; від помилок, здійснених замовником у спеціфікації або у проектуванні проекту, від інших заперечень щодо контракту. Як результат, вони призводять до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту	Вимірювання розміру доходу, який виникає в результаті претензій, містить високий ступінь невизначеності і часто залежить від результатів переговорів. Важливим для визначення претензій є те, що проміжок часу погашення останніх може бути невизначеним, при цьому додаткові витрати, що були понесені, повинні включатися до ціни контракту. Претензії невизначеного проміжку часу виключаються з доходів від контракту, приєднані витрати зменшують очікуваний прибуток чи збільшують очікуваний збиток за контрактом
Заочувальні виплати	Додаткові суми, які виплачуються підряднику у разі виконання або перевиконання визначених стандартів виконання робіт	Узгодженість між замовником і підрядником	Контракт перебуває на достатньо просунутій стадії виконання, існує ймовірність, що визначені стандарти виконання робіт будуть дотримані або перевищені; сума заочувальних виплат може бути достовірно виміряна	Будівельна організація може отримати право на заочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково	—

суми претензії, і цю суму можна буде достовірно виміряти. Здійснення такої оцінки потребує від будівельної організації відповідного досвіду. Зміст претензій та приклади наведено у *табл. 15.3*.

Слід зазначити, що положення МСБО 11 вимагають, щоб підрядник записував дохід від відхилень та від претензій, коли існує ймовірність їх реалізації та суми можуть бути достовірно виміряні. За обліковою політикою ці статті не реєструються, доки вони не реалізовані або доки вони не прийняті замовником.

Витрати, понесені підрядником і пов'язані з відхиленнями і претензіями, повинні обліковуватись як витрати контракту. Якщо критерії визнання доходу не будуть задоволені, витрати контракту будуть віднесені до періоду, в якому вони понесені і не будуть визнані як актив до визнання доходу. Якщо критерії визнання доходу дотримуються, то і витрати, і дохід, які пов'язані з відхиленнями або претензіями, будуть визнані як витрати, відповідно і дохід з урахуванням ступеня завершеності робіт за контрактом на дату балансу. Як результат такого підходу — визнання прибутку від відхилення або претензії.

Заохочувальні виплати (Incentive Payments) — це суми, які підрядник має право отримати, якщо він дотримається виконання поставлених у контракті завдань. Ці платежі будуть включені до доходу від контракту, лише коли контракт перебуває на достатньо просунутій стадії виконання й існує ймовірність, що виконання завдань буде дотримано, і суму зароблених заохочувальних виплат можна буде достовірно виміряти.

Дохід від контракту вимірюється за справедливою вартістю компенсації, яка вже отримана або підлягає отриманню. У більшості випадків компенсація здійснюється у формі грошей або грошових еквівалентів, і відповідно сума доходу може бути легко виміряна. На практиці вимірювання доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності, які залежать від результатів майбутніх подій. Оцінки часто потребують перегляду залежно від того, як відбуваються події і вирішуються чинники невизначеності. Таким чином, сума доходу від контракту може бути невідома до завершення контракту. Наприклад, підрядник і замовник можуть узгодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладання контракту. Однак це не завадить підприємству здійснити достовірну оцінку періодів незавершеного контракту.

15.4. ВИТРАТИ ЗА БУДІВЕЛЬНИМ КОНТРАКТОМ

Положення МСБО 11 “Будівельні контракти”, виходячи з того, що витрати за контрактом вимірюються на основі виробничої собівартості, виділяють такі основні категорії витрат (*рис. 15.3*):

- ✓ витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом (прямі витрати);
- ✓ витрати, які належать до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт;
- ✓ інші витрати, які конкретно відшкодовуються замовником.

Витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом, можуть бути зменшені випадковим доходом, якщо такий дохід не включений до доходу від контракту.



Рис. 15.3. Складові витрат будівельного контракту

Наприклад, витрати на матеріали, використані у будівництві, можуть бути зменшені на суму доходу від продажу надлишку матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів у кінці контракту.

Проводячи аналогію із ситуацією зменшення витрат випадковим доходом, можна стверджувати, якщо аванси, отримані від замовника, підрядник тимчасово інвестує (замість зберігання на поточному рахунку в банку), будь-який зароблений прибуток від таких інвестицій можна розглядати як випадковий прибуток і використати його на зменшення витрат за контрактом, які можуть включати або не включати витрати за позиками. З іншого боку, можна також стверджувати, що замість віднесення на зменшення витрат за контрактом, такий прибуток за відсотками можна додавати до доходу від контракту.

На думку авторів, останні аргументи можуть бути вагомими, якщо контракт побудовано таким чином, що підрядник отримує велику суму авансових платежів на початку здійснення контракту (або контракт побудовано таким чином, що рівномірно впродовж дії терміну контракту авансові суми в будь-який період часу перевищують суми, які належить сплатити замовником підряднику). У цьому випадку такий прибуток за відсотками буде розглядатись як дохід від контракту, а не як відшкодування понесених витрат за контрактом.

Підставою такого трактування, відмінного від попереднього (коли фонди, сформовані в результаті одержаних авансів, використовувалися для тимчасового інвестування), є те, що такі аванси були передбачені положеннями контракту і як такі, що, можливо, повністю розглянуті в процесі переговорів, які передували встановленню доходу від контракту. Таким чином, з моменту обговорення як частини загальної ціни контракту прибуток за відсотками належить до доходу від контракту.

Приклади кожного типу витрат наведено в *табл. 15.4*.

Витрати, що віднесені до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт, розподіляються на конкретні контракти за допомогою систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовуються до всіх витрат з подібними характеристиками. Їх розподіл базується на нормальному рівні виконання робіт за будівельним контрактом, а не на теоретично максимальних можливостях. (Нормальний рівень виконання робіт за контрактом — це рівень виконання робіт, який може бути досягнутий у середньому протягом кількох періодів в процесі здійснення звичайної діяльності.)

Таблиця 15.4. Витрати за будівельним контрактом відповідно до МСБО 11 "Будівельні контракти"

Категорії витрат	Приклади
Витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Заробітна плата робітників на будівельному майданчику, в тому числі витрати на здійснення нагляду за процесом виконання робіт ✓ Витрати на матеріали, використані у будівництві ✓ Амортизація основних засобів, використаних для виконання контракту ✓ Витрати на переміщення устаткування, обладнання та матеріалів до будівельного майданчика та від нього ✓ Витрати на оренду устаткування та обладнання, використаних при виконанні контракту ✓ Витрати на проектування та технічну підтримку, які безпосередньо пов'язані з контрактом ✓ Оціночні витрати на виправлення та гарантійні роботи, в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання ✓ Претензії з боку третіх сторін¹
Витрати, які належать до діяльності за контрактом в цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Страхування ✓ Витрати на проектування і технічну допомогу, які не належать безпосередньо до конкретного контракту ✓ Накладні витрати, в тому числі: <ul style="list-style-type: none"> а) накладні витрати на будівництво, понесені на підготовку і оброблення даних щодо заробітної плати будівельного персоналу; б) накладні витрати на спостереження за будівництвом, на проведення якісного контролю; в) витрати на позики, якщо підрядник приймає дозволений альтернативний підхід, викладений в МСБО 23 "Витрати на позики"²
Інші витрати, відшкодування яких передбачено контрактом	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Загальноадміністративні витрати, відшкодування яких передбачено контрактом ✓ Витрати на дослідження і розробку, відшкодування яких передбачено контрактом

Примітки: ¹ Претензії з боку третіх сторін будуть нараховуватись як витрати, якщо вони відповідають критеріям, встановленим МСБО 10 "Події після дати балансу" для визнання непередбачених збитків (це ймовірно, якщо зобов'язання були понесені на дату балансу і можна здійснити достовірну оцінку збиткового результату). Однак якщо згадані вище умови не дотримуються (і можливість збитків існує), ці непередбачені обставини повинні тільки розкриватись. МСБО 11 потребує окремого розкриття непередбачених збитків.

² За МСБО 11 "Будівельні контракти" витрати за позиками слід відносити до витрат, які належать до діяльності за контрактом у цілому при виконанні вищезгаданої умови. МСБО 23 "Витрати на позики" рекомендує в цьому випадку, щоб сума витрат на позики зменшувала суму будь-якого прибутку від інвестицій, який виник у результаті здійснення тимчасового інвестування коштів, які спеціально позичаються з метою отримання кваліфікованого активу. Ці рекомендації мають особливу релевантність у контексті тих будівельних контрактів, які повністю або частково фінансувалися за рахунок авансів, сплачених замовниками. У таких випадках підхід є відповідним, за яким будь-який прибуток за відсотками, що виник від тимчасового інвестування сплачених замовниками авансів, віднімається від витрат контракту і, отже, включається до прибутку від контракту.

Прикладом показників, що можуть бути використані при розподіленні таких витрат, можуть бути: витрати на пряму заробітну плату, робочі години, використані в кожному контракті, і витрати на матеріали; сума доходу від контракту. Слід зазначити, що цей підхід до розподілу витрат ідентичний з розподілом постійних накладних витрат до собівартості запасів.

Розглянемо приклад розподілення витрат, що належать до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт.



ПРИКЛАД 15.2

Будівельна компанія внесла річний платіж — 600 000 дол. за оренду приміщення офісу, що займає група інженерів та архітекторів і їх керівництво. Будівельна компанія використовує цю групу як діючу групу гарантії якості, яка оглядає всі контракти, розпочаті компанією.

Компанія також сплатила додатково 400 000 дол. — сукупний річний платіж за електроенергію, водопостачання і утримання приміщення офісу, що займає група. Оскільки група відповідає за гарантію якості стосовно всіх контрактів безпосередньо на місці, їхня робота, за характером, не може розглядатися як така, що безпосередньо належить до будь-якого конкретного контракту через те, що контролює всю будівельну діяльність.

Таким чином, компанія розподілятиме орендну плату, витрати на утримання приміщення офісу відповідно до систематичної і раціональної бази розподілення, яка буде застосована послідовно до обох типів витрат (оскільки вони мають подібні характеристики).

Незважаючи на те що баз розподілення цих будівельних накладних витрат може бути багато, наприклад сума доходу від контракту, витрати контракту і робочі години, використані в кожному контракті, базою розподілення, яка буде найбільш раціональною, є дохід від контракту. Крім того, оскільки обидва види витрат подібні за характером, розподілення їх на підставі суми доходу від контракту, утвореної кожним будівельним контрактом, також задовольнятиме критерії послідовності.

Якщо витрати не можуть бути розподілені на контракти і віднесені до контрактної діяльності, вони виключаються з витрат за будівельним контрактом.

Такі витрати включають:

- ✓ загальні адміністративні витрати, відшкодування яких не визначено в контракті;
- ✓ витрати на реалізацію;
- ✓ витрати на дослідження та розробки, відшкодування яких не визначено в контракті;
- ✓ амортизацію незадіяних устаткування і обладнання, які не використовуються при виконанні певного контракту.

Положення МСБО 11 “Будівельні контракти” розглядають витрати за контрактом за принципом формування виробничої собівартості. Водночас витрати за будівельним контрактом включають витрати, які належать до контракту за період від дати його укладання до остаточного завершення.

Для визнання доходів і витрат важливо розглянути витрати за періодами виконання будівельного контракту.

Виходячи з даної ознаки, витрати за контрактом можуть бути розділені на дві категорії (рис. 15.4):

- ✓ витрати, понесені на звітну дату;
- ✓ попередньо оцінені витрати до завершення робіт.



Рис. 15.4. Класифікація витрат за контрактом за різними ознаками

Витрати, понесені на звітну дату, включають:

- ✓ витрати до укладання контракту;
- ✓ витрати, понесені після укладання контракту.

Витрати до укладання контракту (Pre-Contract Costs) — це витрати, що безпосередньо пов'язані з контрактом і понесені на забезпечення контракту. Вони включаються як частина витрат за контрактом з очікуванням, що контракт буде укладено і ці витрати будуть відшкодовані за проміжними рахунками. (**Проміжні рахунки (Progress Billings)** — це рахунки, виставлені за виконані роботи за контрактом, незалежно від того, чи були вони оплачені замовником.)

Критерії визнання таких витрат:

- ✓ вони можуть бути визначені окремо;
- ✓ вони можуть бути достовірно виміряні;
- ✓ існує ймовірність, що контракт буде укладено.

Витрати до укладання контракту включають:

- ✓ витрати на проектування;
- ✓ витрати на вивчення нових процесів;
- ✓ витрати на укладання контракту;
- ✓ інші витрати, які очікуються і будуть відшкодовані у разі підписання контракту.

Якщо витрати понесено в період, який передує періоду укладання контракту, то вони не включаються у витрати контракту і визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту (*Contract Costs Incurred After the Acceptance*), — це витрати, понесені до завершення проекту, а також капіталізовані на рахунок “Незавершене будівництво”. Контракт не буде ідентифікований до прийняття рішення щодо капіталізації. Це необхідно лише за наявності очікування відшкодування витрат. Як тільки контракт буде підписано, витрати до укладання контракту стануть витратами контракту, які понесені на звітну дату. Однак якщо витрати до укладання контракту вже визнані як витрати періоду, в якому вони понесені, вони не включаються до складу витрат контракту, якщо контракт підписано в подальшому періоді.

Попередньо оцінені витрати до завершення (*Estimated Costs to Complete*) — це упереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони включатимуть ті самі елементи, що й первісні загальні попередньо оцінені витрати контракту і базуватимуться на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт щодо завершених.

І хоча МСБО 11 “Будівельні контракти” не забезпечує окремими вказівками щодо здійснення оцінки витрат до завершення, практичне керівництво може бути підібрано з інших міжнародних стандартів обліку. При здійсненні оцінки витрат до завершення слід звернути увагу на такі моменти.

По-перше, повинні використовуватися систематичні і послідовні процедури. Ці процедури повинні співвідноситись із системою обліку витрат і бути спроможними забезпечити порівняння між дійсними і попередньо оціненими витратами. Додатково визначення попередньо оцінених загальних витрат контракту ідентифікуватиме значні елементи витрат.

Другий важливий момент — оцінка витрат до завершення включатиме ті самі елементи витрат, які включені до накопичувальних витрат. Додатково попередньо оцінені витрати відобразатимуть будь-яке збільшення очікуваної ціни, хоча це збільшення очікуваної ціни не покриватиме всі витрати за контрактом, а швидше буде окремим забезпеченням кожного типу витрат. Очікуване збільшення в кожному з елементів витрат, таких, як заробітна плата, матеріали і статті накладних витрат, повинно розглядатися окремо.

Нарешті, оцінка витрат до завершення періодично переглядатиметься для відображення нової інформації. Попередня оцінка витрат буде досліджена на предмет коливання ціни і також буде переглянута на предмет можливих майбутніх проблем, таких, як страйки працівників або затримка прямих матеріалів.

При розгляді витрат за будівельним контрактом слід окремо зупинитися на розгляді витрат на субпідрядника. Ці витрати виникають у випадку, коли підрядник не спроможний здійснити всі роботи за будівельним проектом і змушений найняти субпідрядника. Сума рахунку до підрядника за роботи, виконані субпідрядником, повинна включатися до витрат за контрактом. Ця сума прямо відстежується за проектом і відображається на рахунку “Незавершене будівництво” подібно до витрат на прямі матеріали і пряму заробітну плату.

Витрати за контрактом можуть коригуватися на суму компенсаційних платежів. **Компенсаційні платежі** (*Back Charges*) — це рахунки за понесені витрати або виконані роботи, які за умовою контракту повинні здійснюватись іншим учасником. Ці платежі часто обговорюються учасниками контракту.

Розглянемо застосування компенсаційних платежів при виконанні будівельних контрактів на прикладі.



ПРИКЛАД 15.3

За умовами контракту встановлено, що субпідрядник знесе будівлю і підготує землю для будівництва. Однак підрядник/продавець сам очистив руїни за наказом розпочати будівництво. Підрядник очікує відшкодування від субпідрядника за витрати з усунення руїн у формі компенсаційного платежу.

Підрядник буде трактувати компенсаційний платіж як такий, що підлягає отриманню від субпідрядника, і зменшить витрати за контрактом на одержану суму. Якщо субпідрядник заперечуватиме з приводу компенсаційного платежу, витрати стануть претензією¹. Претензія буде записана як додатковий дохід від контракту, якщо будуть задовольнятися відповідні вимоги, визначені до претензії в МСБО 11 “Будівельні контракти”.

Субпідрядник записуватиме платіж як такий, що підлягає оплаті і як додаткові витрати за контрактом у разі ймовірності, що суму буде сплачено. Якщо ж сума або чинність зобов’язання є предметом суперечок, то субпідрядник розглядатиме можливий результат у відповідному порядку.

Витрати, необхідні для підготовки активу для продажу, будуть записані на рахунок “Незавершене будівництво” як понесені витрати. Рахунок “Незавершене будівництво” включатиме обидва типи витрат: прямі і непрямі, але не включатиме загальноадміністративні витрати і витрати на збут, оскільки їх не можна ідентифікувати з конкретним контрактом.

У процесі виконання будівельного контракту підрядник може понести витрати за контрактом, які належать до майбутньої діяльності за контрактом (рис. 15.5).



Рис. 15.5. Витрати будівельного контракту за періодами виконання робіт

¹ Претензії — це сума перевищення погодженої ціни контракту або сума, не включена до первинної ціни контракту, яку підрядник намагається утримати.

Такі витрати контракту визнаються як актив за умови ймовірності їх відшкодування. Ці витрати складатимуть суму дебіторської заборгованості, яку замовник має сплатити, і класифікуються як незавершені роботи за контрактом.

15.5. ВИЗНАННЯ ДОХОДУ І ВИТРАТ

Оцінка результату будівельного контракту

Результатом будівельного контракту може бути прибуток або збиток. **Прибуток** — це сума перевищення доходу від контракту над витратами за контрактом. **Збиток** — сума перевищення витрат над доходом від контракту. Для оцінки результату будівельного контракту не завжди суттєво, щоб сума доходу і витрат за контрактом були відомі, особливо у випадку укладання контракту “витрати плюс”.

Здійснення достовірної оцінки результату контракту залежить від видів будівельних контрактів за способом формування ціни. Результат контракту з фіксованою ціною може бути достовірно оцінено, якщо будуть задоволені умови, наведені у *табл. 15.5*.

Таблиця 15.5. Умови, необхідні для здійснення достовірної оцінки результату будівельного контракту

Вид будівельного контракту	Умови для достовірної оцінки результатів
Контракт з фіксованою ціною	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Загальний дохід від контракту можна достовірно визначити; ✓ ймовірно, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом; ✓ витрати за контрактом, необхідні для його завершення, і ступінь завершеності контракту можна достовірно виміряти на дату балансу; ✓ витрати за контрактом, які віднесено до контракту, можна чітко і достовірно визначити і надійно виміряти так, щоб фактично понесені витрати за контрактом можна було порівняти з попередніми оцінками
Контракт “витрати плюс”	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ймовірно, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом; ✓ витрати за контрактом, які віднесено до нього, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню, чи ні, можна точно визначити і достовірно виміряти

Найбільш важливі невизначеності у таких контрактах пов'язані із загальними витратами за контрактом.

З перелічених вище умов можна виділити такі критерії для визначення результату контракту з фіксованою ціною:

- ✓ підприємство повинно бути спроможним достовірно оцінити результат (прибуток чи збиток) контракту, здійснивши оцінку загального доходу від контракту і витрат до завершення контракту;

- ✓ у порядку використання методу поетапного виконання робіт повинна бути ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з контрактом, надійдуть на підприємство;
- ✓ підприємство повинно бути спроможним оцінити ступінь завершеності робіт за контрактом. У порядку вимірювання достовірної оцінки витрат, понесених на звітну дату, підприємство повинно мати систему витрат, яка спроможна визначити і виміряти витрати, віднесені до контракту.

Результати контракту “витрати плюс” можна достовірно оцінити, якщо виконуються умови, розглянуті в *табл. 15.5*.

Невизначеності в таких контрактах становлять відшкодування витрат за контрактом, а отже, і суму доходу від контракту. Так, якщо прибуток, встановлений у вигляді фіксованого відсотка від витрат, і всі витрати відшкодовуються, підприємство спроможне оцінити прибуток із завершених робіт на звітну дату, навіть якщо сума загального прибутку буде невизначеною. Однак більшість контрактів “витрати плюс” мають максимальну узгоджену ціну, яка встановлює верхню межу доходу. У таких випадках існує ризик, що результатом контракту може бути збиток. Для таких контрактів підрядник потребує оцінки загальних витрат за контрактом, які відшкодовуються для здійснення оцінки результату контракту. Здійснення такої оцінки можливе при застосуванні методу поетапного виконання робіт та існування ймовірності, що підрядник отримає економічні вигоди.

Таким чином, якщо підприємство укладає контракт “витрати плюс” з метою здійснення достовірної оцінки результату контракту, воно повинно бути спроможним визначити витрати за контрактом, віднесені до нього, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню, і оцінити витрати до завершення контракту.

На відміну від контракту з фіксованою ціною, сума доходу, визначеного за контрактом “витрати плюс”, є взагалі невідомою, але такою, яку можна розрахувати, базуючись на положеннях контракту і попередньої оцінки витрат за контрактом.

Метод поетапного виконання робіт (Percentage-of-Completion Method)

Інформацію про ступінь виконання будівельного контракту і про результати робіт за визначений період забезпечує метод поетапного виконання робіт. Цей метод базується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (передаються права власності), що здійснюється у формі незавершених робіт.

Відповідно до принципу періодичності підрядник оцінює на дату балансу результат (це може бути і загальний прибуток, і збиток), який буде визначено за контрактом. Частиною цього процесу становить оцінка стадії чи етапу завершення контракту. Коли підрядник спроможний достовірно оцінити результат контракту до загального доходу (включаючи відхилення в роботі за контрактом, претензії і заохочувальні платежі) і очікуваних витрат, пов'язаних з контрактом, застосовується попередня оцінка етапу завершення для визначення суми доходу і витрат, що визнаються в періоді. Якщо підрядник очікує, що результатом виконання контракту буде збиток, то він визнається негайно. Очікувані витрати контракту включають витрати, які безпосередньо пов'язані з конкретними контрактами; витрати, які належать до діяльності за контрактом у цілому

і можуть бути віднесені на конкретний контракт; інші витрати, які конкретно несе замовник згідно з умовами контракту.

Нарешті, згідно з цим методом дохід від контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними у процесі досягнення певного етапу завершення. Результатом зіставлення є відображення у звітах доходу, витрат та прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт.

Метод поетапного виконання робіт застосовують на кумулятивній основі у кожному обліковому періоді до поточних оцінок доходу і витрат контракту. Тому накопичені дохід від контракту, витрати та прибуток, які визначаються на кінець періоду, вимірюють на підставі релевантного вимірювання незавершених робіт щодо завершених. Від цих накопичених підсумків вираховуються відповідні суми, записані на початок періоду. Суми різниць, що залишаються, записують у поточному періоді.

Слід зазначити, що результат будівельного контракту може бути достовірно оцінено лише у випадку, якщо існує ймовірність того, що підрядник отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Ймовірність отримання економічної вигоди буде відсутньою за контрактами:

- ✓ які є повністю нав'язаними;
- ✓ виконання яких залежить від результату очікуваного судового розгляду або законодавчого акту;
- ✓ що стосуються активу, який, ймовірно, буде конфіскованим або експропрійованим.

Підрядник, який використовує метод поетапного виконання робіт для обліку своїх будівельних контрактів, спроможний здійснити достовірну оцінку і може розпочати контракт або контракти, різні за характером, для яких неможливо здійснити достовірну оцінку. Він також може розпочати контракт, якому властивий ризик, і в цьому випадку здійснити достовірну оцінку результату такого контракту теж проблематично. При виконанні таких контрактів метод поетапного виконання робіт не буде використовуватися доти, доки результат контракту не можна буде достовірно виміряти відповідно до критеріїв стандарту "Будівельні контракти". Послідовність застосування методу поетапного виконання робіт представлено на *рис. 15.6*.

За МСБО 11 "Будівельні контракти", неприйнятним є *метод завершеного контракту* (*Completed Contract Method*), за яким всі доходи і витрати (або прибутки) за контрактом визнаються, коли контракт повністю виконаний.

Слід зазначити, що МСБО 11 "Будівельні контракти" визнає метод поетапного виконання робіт як тільки один дійсний метод обліку будівельних контрактів. Отже, положеннями стандарту слід керуватись і при виконанні короткострокових, і довгострокових будівельних контрактів. Хоча з практичного погляду облік короткострокових контрактів, здійснений на підставі методу укладеного контракту, досить часто призводить до результатів, які суттєво не відрізняються від результатів, отриманих за методом поетапного виконання робіт.

Попередній переглянутий стандарт визнавав обидва методи: метод поетапного виконання робіт і метод укладеного контракту як існуючі прийнятні альтернативні методи обліку діяльності за будівельними контрактами.

Сьогодні більшість країн продовжують визнавати обидва методи як існуючі відповідно до загальноприйнятих принципів (*GAAP*), хоча вони можуть не розглядатись як однаково прийнятні за певних обставин.

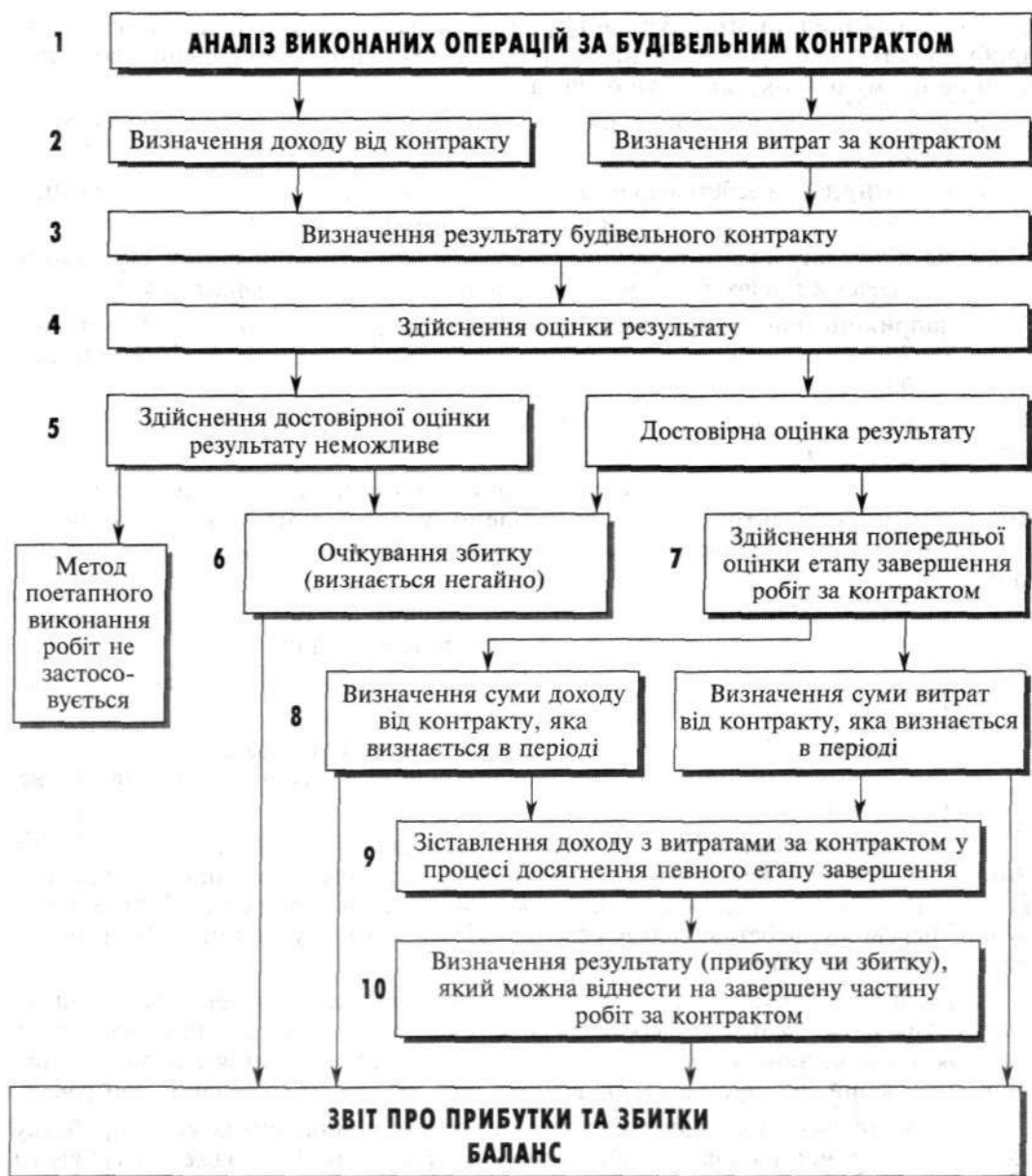


Рис. 15.6. Послідовність застосування методу поетапного виконання робіт до будівельного контракту на звітну дату

Низка країн, серед яких США, Канада і Японія, є прихильниками обох методів за GAAP. Національні стандарти обліку Об'єднаного Королівства, Австралії, Китаю і Нової Зеландії визнають лише один метод поетапного виконання робіт. Німеччина, навпаки, дотримується лише методу укладеного контракту.

І хоча Німеччина здається самотньою в контексті альтернативного методу обліку будівельних контрактів, її позиція прояснюється, коли пригадати, що ця країна традиційно відома своїм консерватизмом і її акценти спрямовані на захист кредитора.

За методу поетапного виконання робіт для накопичення витрат і визнання прибутку використовується активний рахунок "Незавершене будівництво". Записи на цьому рахунку здійснюються так:

- ✓ протягом звітного періоду в дебеті рахунка відображаються понесені витрати;
- ✓ на звітну дату в дебеті відображається визнаний прибуток, сума якого визначається шляхом зіставлення визнаного доходу і визнаних витрат;
- ✓ на звітну дату в кредиті рахунка відображається визнаний збиток, сума якого визначається шляхом зіставлення визнаних витрат і визнаного доходу;
- ✓ наприкінці виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну контрактну вартість (у кореспонденції з рахунком "Проміжні рахунки").

Схематично відображення записів на рахунку "Незавершене будівництво" наведено на *рис. 15.7*.

Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт за контрактом, за які виставлено рахунки замовнику, використовується пасивний рахунок "Проміжні рахунки". Записи на цьому рахунку здійснюються так:

- ✓ протягом звітного періоду в кредиті рахунка відображається контрактна вартість виконаних робіт, за які виставлено рахунки;
- ✓ протягом звітного періоду в дебеті рахунка відображаються суми, які надійшли в оплату виставлених рахунків;
- ✓ наприкінці виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну вартість контракту (в кореспонденції з рахунком "Незавершене будівництво").

Якщо при зіставленні рахунків дебетове сальдо рахунка "Незавершене будівництво" перевищує кредитове сальдо рахунка "Проміжні рахунки", то різниця розглядається як поточні активи. Якщо кредитове сальдо рахунка "Проміжні рахунки" перевищує дебетове сальдо рахунка "Незавершене будівництво", то різниця розглядається як поточні зобов'язання.

Активи і зобов'язання не будуть відшкодовані за відсутності відповідних прав. Разом з тим нетто-залишок в дебеті для деяких контрактів не буде відшкодований за рахунок нетто-залишку в кредиті за іншими контрактами. Виняток становить залишок, пов'язаний з контрактами, які відповідають критеріям об'єднаних контрактів.

При застосуванні методу поетапного виконання робіт визначення прибутку не буде базуватися на авансах або проміжних рахунках. Надходження грошей і виставлення проміжних рахунків базуються на умовах контракту, які вимірюють ступінь завершення контракту.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "НОКІА" (Фінляндія) 31 грудня 2002 р.

3. Метод поетапного виконання робіт

Прибуток за великомасштабними довгостроковими контрактами визнається, коли продаж записано при частковому доставленні продукції або частковому наданні послуг, забезпечує, що результат контракту може бути достовірно

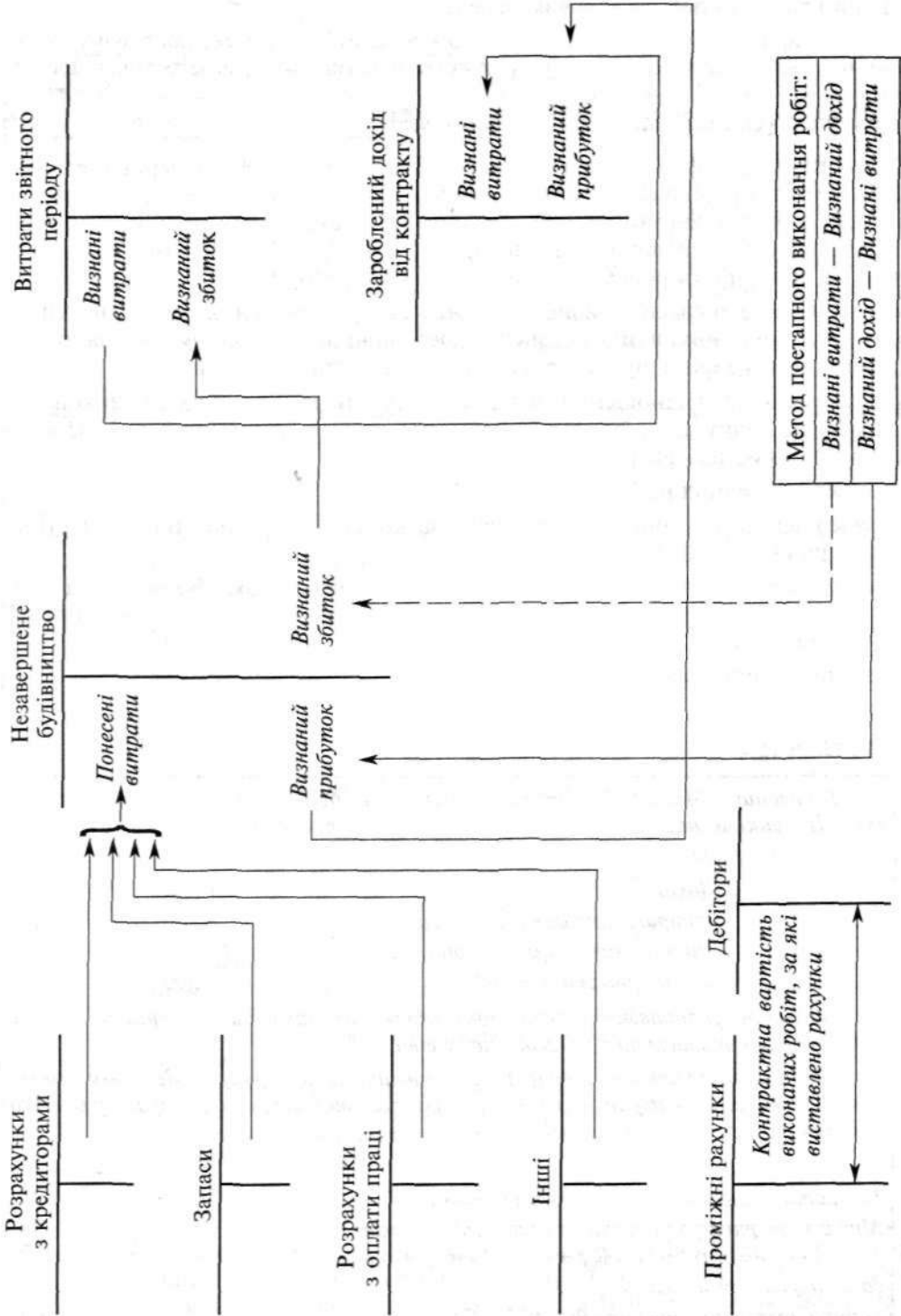


Рис. 15.7. Відображення записів на рахунку "Незавершене будівництво" по завершенню етапів виконаних робіт за контрактом

оцінено. Більшість чистого продажу Групи є наслідком діяльності, іншої, ніж за цим типовим довгостроковим проектом.

У підрозділі “Nokia Network’s Network Systems” був проект доставки/передавання, в якому частину чистого продажу становив типовий довгостроковий проект.

Оцінка етапу (стадії) завершення контракту

Для контрактів з фіксованою ціною і “витрати плюс” етап завершення контракту може бути оцінено на дату складання балансу. На практиці проміжні платежі або аванси, отримані від замовника, звичайно не є показниками етапу завершення контракту, оскільки вони швидше призначені для фінансування діяльності підрядника, ніж оцінки роботи, виконаної на конкретну дату.

Існує низка методів для здійснення оцінки етапу завершення робіт. Підрядник використовує той з них, який забезпечує достовірне вимірювання виконаної роботи. Залежно від характеру контракту методи можуть включати:

- ✓ визначення співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і попередньо оціненої суми загальних витрат за контрактом (метод “витрати-до-витрат”);
- ✓ огляд виконаних робіт;
- ✓ завершення фізичної частини робіт за контрактом (інша назва “частина завершеної роботи”).

Кожний з цих методів можна розглядати як один з двох: або як метод “витрат”, або як метод “результату”. Характеристику методів “витрат” і “результату” наведено в *табл. 15.6*.

Розглянемо приклад.



ПРИКЛАД 15.4

Підрядник “Максбуд” розпочав спорудження будівлі за трирічним контрактом. Наприкінці першого року оцінка показників становила:

	дол. США
Дохід	3 000
Витрати, понесені на кінець року	(900)
Оцінка витрат до завершення	<u>(1 800)</u>
Оцінка валового доходу	300

Водночас упродовж першого року підрядник закупив матеріали на суму 150 дол. для використання у наступному році.

Ступінь завершеності контракту на кінець першого року за методом співвідношення понесених витрат на певну дату до загальних витрат контракту розраховується так:

	дол. США
Витрати, понесені на кінець першого року	900
Мінус матеріали, закуплені для наступних років	<u>(150)</u>
Витрати, понесені у зв’язку з виконаною роботою за контрактом на кінець року	750
Оцінка загальних витрат (900 + 1 800)	<u>2 700</u>
Ступінь завершеності робіт на кінець першого року (750 : 2 700 · 100%)	28%

Таблиця 15.6. Порівняльна характеристика методів “витрат” і “результату” за будівельними контрактами

Критерії	Методи	
	“витрат”	“результату”
Сутність	Сприяють визначенню просунення за контрактом на основі відданих зусиль на виконання контракту. Базуються на вимірюванні виконаної роботи за контрактом на підставі зіставлення витрат підрядника, поданих у грошових одиницях, людино-годинах або інших показниках із загальним попередньо оціненим обсягом витрат ресурсів на здійснення всіх робіт	Сприяють визначенню досягнутих результатів за контрактом. Оцінка завершення здійснюється в умовах зіставлення досягнутих на певну дату результатів у натуральних показниках із загальним результатом
Вимірники	Людино-години, машино-години, кількість матеріалів тощо	Виготовлені чи доставлені одиниці, метри прокладеної труби, кубометри залитого бетону
Приклади	<p>1. Використовуються людино-години, затрачені безпосередньо на виконання контракту. Етап завершення контракту вимірюється показником годин, понесених на конкретну дату, до підсумку годин, попередньо оцінених для виконання контракту.</p> <p>Примітка. Якщо вимірник людино-години за субконтрактом є значним, він може включатися до вимірника людино-годин, понесених на конкретну дату. Якщо вимірник людино-години за субконтрактом не може бути отриманий, цей метод не буде використовуватися</p> <p>2. Використовуються витрати, понесені на конкретну дату (“витрати-до-витрат”). Етап завершеності робіт за контрактом вимірюється показником понесених витрат на конкретну дату до загальних попередньо оцінених витрат.</p> <p>Примітка. Витрати, які виникли на ранніх етапах контракту і прямо не пов’язані з виконанням контракту, виключаються з витрат, понесених на конкретну дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> матеріали, які не були спеціально виготовлені для контракту, а були придбані або накопичені на будівельному майданчику, але ще фізично не використані; аванси субпідрядникам до виконання робіт за контрактом 	<p>1. Завершення фізичної частини робіт за контрактом (“частини завершені роботи”)</p> <p>2. Огляд виконаних робіт</p>
Недоліки	Припускають постійний взаємозв’язок між одиницею витрат і одержаним результатом. Через нездатність або інші фактори такі взаємозв’язки часто не утримуються.	Визначають результат прямо, що не є витратно-ефективним для вимірювання результату

На рахунках бухгалтерського обліку наведені операції будуть відображені так (дол. США):

1. Понесені витрати на звітну дату (кінець першого року):	
Д-т рахунка "Незавершене будівництво"	900
К-т рахунків "Розрахунки з кредиторами", "Запаси", інші рахунки	900.
2. Визнані витрати на кінець першого року:	
Д-т рахунка "Визнані понесені витрати"	750
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	750.

Як мінімум на кожну дату складання балансу підприємство за необхідності повинно переглядати оцінки, застосовані до результату контракту і здійснювати відповідні виправлення. Оскільки метод поетапного виконання застосовується до кожного контракту на кумулятивній основі, виправлення розглядаються як зміни в оцінці і використовуються в оціненні ступеня завершеності і результату контракту в періоді змін і на майбутні періоди. Таким чином, попередні періоди не коригуються. На практиці більшість підрядників переглядають незавершений і очікуваний результати набагато частіше, ніж на кожну дату складання балансу з метою підтримки контролю над проектом.

При перегляді оцінки доходу і витрат за контрактом керуються положеннями МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".



ПРИКЛАД 15.5

Дані прикладу 15.4.

За другий рік виконання контракту понесені витрати підрядника "Максбуд" становили 900 дол. Оцінка витрат, що будуть понесені за третій рік, була визначена в сумі 1 050 дол. Таким чином було переглянуто оцінку загальних витрат. Сума доходу 3 000 дол. залишилася без змін.

Оцінка результату контракту за два роки розраховується так:

Витрати, понесені за перший рік, що належать до виконаної роботи	750
Витрати, понесені за перший рік щодо матеріалів, що використовувалися впродовж другого року	150
Інші витрати, понесені за другий рік (750 + 150)	900
Витрати, понесені на кінець другого року	1 800
Оцінка витрат до завершення	<u>1 050</u>
Оцінка загальних витрат (1 800 + 1 050)	2 850
Оцінка доходу	<u>3 000</u>
Оцінка валового прибутку	150.

Коригування не здійснюються щодо доходу і витрат, визнаних у першому році, оскільки зміна в оцінці відбулась у другому році. Зміни будуть відображені в другому і третьому роках.

На рахунках бухгалтерського обліку будуть здійснені такі записи:

1. Понесені витрати за другий рік:	
Д-т рахунка "Незавершене будівництво"	900
К-т рахунка "Різні"	900.

2. <i>Визнані понесені витрати за другий рік</i>	
Д-т рахунка "Визнані понесені витрати"	1 050
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	1 050.

Визнання доходу від контракту

З метою визнання заробленого доходу на звітну дату відповідно до "Концептуальної основи" необхідне виконання таких умов:

- ✓ існує ймовірність, що підрядник отримає майбутні економічні вигоди;
- ✓ сума економічних вигід може бути достовірно оцінена.

Суму майбутніх економічних вигід можна достовірно оцінити, якщо існує ймовірність достовірної оцінки результату, як описано вище в параграфі "Оцінка результату будівельного контракту". Якщо надалі при визнанні у Звіті про прибутки та збитки очевидним стає, що сума доходу, яка належить до контракту, не буде одержана, то неодержану суму визнають як витрати, а не здійснюють коригування доходу від контракту.

Сума доходу, яка визнається в періоді, визначається із застосуванням попередньої оцінки етапу завершення на звітну дату балансу до загальної суми доходу від контракту. Розглянемо приклад.



ПРИКЛАД 15.6

Ті самі дані, що наведені в прикладі 15.4. За перший рік за оцінкою керівництва контракт був виконаний на 28%. Таким чином, сума визнаного доходу на кінець першого року розраховується так, дол. США:

$28\% \cdot 3\,000 = \frac{840}{750}$	Дохід, визнаний за перший рік
	Витрати, визнані за перший рік
90	Валовий прибуток за перший рік

На рахунках бухгалтерського обліку ця операція буде відображена так:

1. Визнаний дохід за перший рік

Д-т рахунка "Незавершене будівництво"	90
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	90.

2. Закриття рахунків

Д-т рахунка "Визнані витрати"	750
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	750
Д-т рахунка "Підсумковий прибуток"	750
К-т рахунка "Визнані витрати"	750
Д-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	840
К-т рахунка "Підсумковий прибуток"	840.

На кінець звітного періоду для визнання результату певного етапу будівництва застосовується рахунок "Підсумковий прибуток (збиток)".

Для наступних років виконання будівельного контракту при застосуванні методу “витрати-до-витрат” ступінь доходу до визнання може бути визначений за такою формулою:

$$\text{Визнання поточного доходу} = \frac{\text{Витрати на звітну дату}}{\text{Накопичені понесені витрати на звітну дату} + \text{Попередньо оцінені витрати до завершення}} \times \text{Ціна контракту} - \text{Дохід, визнаний на попередніх етапах.} \quad (15.1)$$

За незначної модифікації цієї формули поточний валовий прибуток може бути визначений за такою формулою:

$$\text{Визнання поточного прибутку} = \frac{\text{Витрати на звітну дату}}{\text{Накопичені понесені витрати на звітну дату} + \text{Попередньо оцінені витрати до завершення}} \times \text{Очікуваний загальний валовий прибуток} - \text{Валовий прибуток, визнаний у попередні періоди.} \quad (15.2)$$

Визнання витрат за контрактом

Коли результат будівельного контракту може бути достовірно оцінений, витрати контракту повинні визнаватися як витрати шляхом посилання на етап завершення робіт за будівельним контрактом на звітну дату.

Використання методу співвідношення витрат контракту, понесених при виконанні робіт на дату складання звітності, до загальних витрат контракту для здійснення оцінки етапу завершення обумовлює визнання витрат контракту в період понесення. Однак якщо були понесені витрати, які пов'язані з майбутньою діяльністю за контрактом, вони можуть бути визнані надалі за умови ймовірності їх відшкодування за контрактом. Як зазначалося вище, такі витрати можуть бути пов'язані (але не обмежуватися цим) з придбанням матеріалів для майбутнього використання або авансами, сплаченими субпідрядникам. Однак якщо використовуються інші методи для оцінки етапу завершення, ці витрати можуть визнаватися в Балансі та у Звіті про прибутки та збитки в наступних періодах.

Розглянемо приклад.



ПРИКЛАД 15.7

За умови прийнято ті самі факти, що викладено в прикладах 15.4 та 15.6, за винятком методу співвідношення витрат контракту, понесених при виконанні робіт на звітну дату, до попередньої оцінки загальних витрат. Для визначення етапу завершення керівництво використовує метод огляду виконаних робіт.

За цим методом зазначається, що роботу виконано на 20% на кінець першого року.

Суми визнаних доходу, витрат і результату контракту за методом огляду виконаних робіт розраховуються так:

Дохід і витрати, які визнані на кінець першого року, становлять, дол.:

Дохід, визнаний за перший рік 600 (3 000 · 20%)

Витрати, визнані за перший рік 540 (2 700 · 20%)

Валовий прибуток, визнаний за перший рік 60.

Примітка. Оскільки за умовою прикладу 15.4 на кінець першого року були понесені витрати, які пов'язані з виконанням робіт за контрактом у сумі 750 дол., не всі понесені витрати, які пов'язані з виконанням робіт, будуть визнані на кінець першого року. Так, сума 210 дол. (750 — 540), різниця між понесеними витратами і витратами, визнаними на кінець першого року, буде відображена в активі балансу на кінець першого року.

На рахунках бухгалтерського обліку зазначені вище операції будуть відображені так:

1. Витрати, понесені на кінець першого року:	
Д-т рахунка "Незавершене будівництво"	750
К-т рахунка "Розрахунки з кредиторами"	750.
2. Виставлені проміжні рахунки за роботи:	
Д-т рахунка "Розрахунки з дебіторами"	3 000
К-т рахунка "Проміжні рахунки"	3 000.
3. Визнані витрати, понесені на кінець першого року:	
Д-т рахунка "Визнані витрати"	540
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	540.
4. Визнаний дохід на кінець першого року:	
Д-т рахунка "Незавершене будівництво"	60
К-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	60.
5. Визнаний результат контракту на кінець першого року:	
Д-т рахунка "Зароблений дохід від контракту"	600
К-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	600
Д-т рахунка "Підсумковий прибуток (збиток)"	540
К-т рахунка "Визнані витрати"	540.

Коли відсутня ймовірність відшкодування витрат за контрактом, ці витрати визнаються як видатки негайно. За МСБО 11 "Будівельні контракти", наводяться такі приклади будівельних контрактів, за якими ймовірність відшкодування понесених витрат відсутня і в яких витрати контракту слід визнавати як видатки негайно:

- ✓ які повністю не захищені правовим захистом, тобто їхнє юридичне обґрунтування викликає великі сумніви;
- ✓ завершення яких залежить від результату очікуваного судового розгляду або законодавчого акту;
- ✓ що належать до власності, яка, ймовірно, буде конфіскована за рішенням суду або експропрійована;
- ✓ замовник не здатний виконати свої зобов'язання;
- ✓ підрядник не здатний виконати контракт або свої зобов'язання за ним.

Визнання очікуваних збитків

Очікуваний збиток до завершення контракту є результатом перевищення попередньо оцінених загальних витрат контракту, попередньо оціненого загального доходу від контракту. Попередньо оцінені загальні витрати включатимуть прямі витрати та витрати, які належать до діяльності за контрактом в цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт. Інші фактори, які будуть розглянуті при визначенні збитку за контрактом, — штрафи і винагороди (заохочувальні), невідшкодовані витрати, відхилення і претензії.

Очікуваний збиток слід визнавати як видатки негайно. Величина очікуваного збитку є очікуваним збитком за контрактом у цілому і визначається незалежно від:

- ✓ того, чи було розпочато роботи за контрактом;
- ✓ ступеня завершення робіт за контрактом;

- ✓ величини очікуваних прибутків, які передбачається отримати від інших контрактів, що не розглядаються як окремий будівельний контракт, як описано в параграфі “Об’єднання і сегментування будівельних контрактів”.

Сума очікуваного збитку буде розраховуватися на підставі загальних попередньо оцінених витрат до завершення контракту, які будуть включати витрати контракту, понесені на конкретну дату плюс попередньо оцінені витрати до завершення. Стаття “Очікувані збитки” буде показуватись у звітності окремо як поточне зобов’язання на дату балансу. Відображення очікуваного збитку у складі зобов’язань має певне пояснення. Підрядник, розпочавши контракт, зобов’язаний його виконати. Виконання цих зобов’язань призведе до відомого збитку. Як зазначається в “Концептуальній основі”, зобов’язання визнається, коли існує ймовірність, що оплата зобов’язання (в цьому випадку виникає від завершення контракту) призведе в майбутньому до зменшення ресурсів.

У будь-який рік, коли підрядник, виконуючи контракт із застосуванням методу поетапного виконання робіт, матиме очікуваний збиток, сума збитку, що з’явиться в цей рік, може бути розрахована так:

$$\begin{array}{rcl} \text{Сума збитку,} & & \text{Загальний} \\ \text{що з’явиться} & = & \text{очікуваний} \\ \text{за поточний період} & & \text{збиток} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Всі прибутки,} \\ \text{визнані в попередні} \\ \text{періоди.} \end{array} \quad (15.3)$$



ПРИКЛАД 15.8

Приклад базується на умові розглянутого **прикладу 15.4**, але за другий рік, попередня оцінка витрат до завершення контракту становила 1 500 дол.

Результат контракту розраховується так:

Витрати, понесені на кінець другого року	1 800
Оцінені витрати до завершення	1 500
Оцінені загальні витрати	3 300
Оцінений дохід	3 000
Оцінений збиток	(300).

Оскільки керівництво оцінило очікуваний збиток за контрактом у сумі 300 дол., то він визнається негайно як видатки за другий рік, коли була здійснена оцінка. На будь-який прибуток, визнаний у першому році, здійснюється зворотний запис.

Отже, загальний збиток, що з’явиться за другий рік, становитиме 390 дол. (300 + 90).

На рахунках бухгалтерського обліку оцінений збиток буде відображений так:

Д-т рахунка “Збиток за незавершеним контрактом” або “Витрати звітного періоду”	390
К-т рахунка “Незавершене будівництво”	390.

Неможливість здійснення достовірної оцінки результату контракту

Якщо результат виконання будівельного контракту не можна достовірно оцінити, дохід і витрати за контрактом не можуть бути визнані на підставі оцінки етапу завершення робіт.

МСБО 11 “Будівельні контракти” встановлює такі правила для визнання доходу і витрат у випадку, коли результат контракту не можна достовірно оцінити:

- ✓ дохід слід визнавати лише у розмірі витрат, понесених за контрактом, які, ймовірно, будуть відшкодовані;
- ✓ витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Якщо відсутня ймовірність, що понесені витрати будуть відшкодовані (як, наприклад, було описано у параграфі “Визнання витрат за контрактом”), витрати будуть визнані, але без визнання доходу. Такі обставини інколи зустрічаються на ранніх етапах виконання окремого контракту, коли контракт є типом проекту, з яким підрядник у минулому мав обмежений досвід.

Коли результат контракту не може бути оцінений, з метою обачності прибуток не визнається. У цьому випадку визнається лише дохід у розмірі понесених витрат, і всі витрати визнаються як понесені витрати. Цей метод часто згадується як метод “нульового прибутку”. Результат контракту часто не може бути попередньо оцінений впродовж ранніх стадій виконання контракту, доки не існує ймовірності оцінити результат контракту в цілому, але існує ймовірність, що витрати контракту будуть відшкодовані. Таким чином, якщо стає явним, що результатом контракту буде збиток, вся сума збитку визнається як витрати негайно.



ПРИКЛАД 15.9

Дані прикладу 15.6, за винятком того, що керівництво “Максбуд” не спроможне достовірно оцінити витрати, які будуть понесені з метою завершення контракту.

Оскільки керівництво не може достовірно оцінити результат, дохід визнається тільки в розмірі понесених витрат у сумі 750 дол. і визнаються витрати в цій сумі 750 дол. Валовий прибуток періоду не визнається.

На рахунках бухгалтерського обліку визнання доходу і витрат за неможливості здійснення достовірної оцінки буде відображатися так:

1. Понесені витрати, які пов'язані з виконанням робіт за контрактом на кінець першого року:

Д-т рахунка “Незавершене будівництво”	750
К-т різних рахунків	750.

2. Рахунки, виставлені замовникам упродовж року:

Д-т рахунка “Розрахунки з дебіторами”	3 000
К-т рахунка “Проміжні рахунки”	3 000.

3. Визнані витрати на кінець першого року:

Д-т рахунка “Визнані понесені витрати”	750
К-т рахунка “Зароблений дохід від контракту”	750.

4. Кінцевий результат звітного періоду:

Д-т рахунка “Підсумковий прибуток (збиток)”	750
К-т рахунка “Визнані понесені витрати”	750
Д-т рахунка “Зароблений дохід від контракту”	750
К-т рахунка “Підсумковий прибуток (збиток)”	750.

Коли невизначеності, що завадять достовірній оцінці результату будівельного контракту, більше не існують, дохід і витрати за контрактом визнаються на підставі

методу поетапного виконання робіт. За МСБО 11 “Будівельні контракти”, виявлені доходи не відносять до періоду, в якому вони були понесені. Прибуток від контракту, який не був визнаний у попередні періоди, повинен визнаватися в перший період, в якому було застосовано метод поетапного виконання робіт.

Таке визнання призводитиме до “перекручувань” суми прибутку, яка відноситься на рахунки і пов’язана з виконанням окремих контрактів.

На наш погляд, це буде гарним прикладом для розкриття причин кожного такого викривлення у примітках до фінансової звітності, хоча стандарт не вимагає розкриття причин, якщо вони несуттєві.

Визнання сум у балансі

На дату балансу за всіма незавершеними контрактами підрядник повинен подати:

- ✓ валову заборгованість замовників за роботи за контрактом;
- ✓ валову заборгованість перед замовниками за роботи за контрактом.

Валова заборгованість замовників виникає за незавершеними контрактами, для яких понесені витрати у сукупності з визнаними прибутками (мінус визнані збитки) перевищують проміжні рахунки. Сума заборгованості замовників подається як нетто-сума і розраховується за алгоритмом, наведеним на *рис. 15.8*. Ця сума визнається як актив у балансі.

Валова заборгованість перед замовниками виникає за незавершеними контрактами, для яких проміжні рахунки перевищують понесені витрати у сукупності з визнаними прибутками (мінус визнані збитки). Сума заборгованості перед замовниками подається як нетто-сума і розраховується за тим самим алгоритмом (*рис. 15.8*), що і валова заборгованість замовників. Ця сума визнається як зобов’язання в балансі.

Формулювання “валова заборгованість замовників” і “валова заборгованість перед замовниками”, використані в МСБО 11, трохи вводять в оману щодо тих дійсних сум, які підлягають отриманню або сплаті. Суми, які не сплачуються замовниками, не беруться до уваги при здійсненні цих розрахунків (тільки підсумок проміжних рахунків).

У балансі вони визнаються як окремі активи і зобов’язання. У порядку усунення плутанини підрядник може подавати суму під іншим заголовком, як, наприклад, “витрати і попередньо оцінені прибутки, які перевищують проміжні рахунки за незавершеними контрактами”, або “проміжні рахунки, які перевищують понесені витрати і попередньо оцінені прибутки за незавершеними контрактами”.

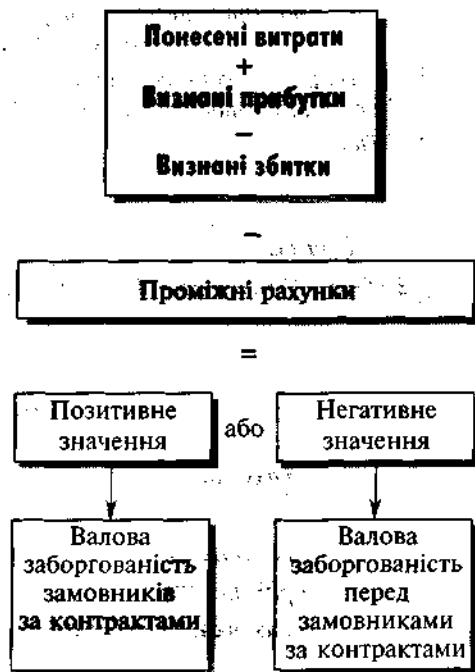


Рис. 15.8. Алгоритм розрахунку суми валової заборгованості, яка відображується в балансі



ПРИКЛАД 15.10

Будівельна компанія розпочала контракт на будівництво тунелю терміном на три роки.

Попередня оцінка доходів становить 20 000 грн.

Попередня оцінка загальних витрат 16 000 грн.

Однак упродовж другого року керівництво компанії переглянуло оцінку загальних понесених витрат, і це вплинуло на результат контракту. Як наслідок цього рішення — за рік було визнано збиток за контрактом, незважаючи на те, що контракт залишатиметься прибутковим у цілому.

Проміжні рахунки 8 000, 8 000 і 4 000 грн виставляються в останній день кожного року, за якими надходять платежі в першому місяці наступного року.

Суми валової заборгованості замовників/перед замовниками за контрактом у цілому розраховані на підставі інформації **табл. 15.7**.

Таблиця 15.7. Розрахунок суми валової заборгованості замовників/перед замовниками за контрактом

грн

Показник	1 рік	2 рік	3 рік
Попередньо оцінений дохід	20 000	20 000	20 000
Попередньо оцінені витрати	16 000	18 000	18 000
Попередньо оцінений прибуток	4 000	2 000	2 000
Витрати, понесені на кінець року	8 000	13 500	18 000
Етап завершення	50%	75%	100%
Визнаний прибуток на кінець року	2 000	(500)	500
Накопичений прибуток (збиток)	2 000	1 500	2 000
Понесені витрати	8 000	13 500	18 000
Визнаний прибуток	2 000	2 000	2 500
(Визнаний збиток)	—	(500)	(500)
Накопичений визнаний прибуток	2 000	1 500	2 000
(Проміжні рахунки)	(8 000)	(16 000)	(20 000)
Заборгованість, визнана як актив/зобов'язання	2 000	(1 000)	0
Перший рік: 8 000 + 2 000 — 8 000			
Другий рік: 13 500 + 2 000 — 500 — 16 000			

Примітка. Наприкінці кожного року підрядник визнає боржників за несплаченими сумами на кінець року (за сумами за рік 8 000, 8 000 і 4 000 грн).



ВИТЯГ ЗІ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

грн

Показник	1 рік	2 рік	3 рік	Разом
Зароблений дохід від контракту ¹	10 000	5 000	5 000	20 000
Понесені витрати	(8 000)	(5 500)	(4 500)	(18 000)
Валовий прибуток (збиток)	2 000	(500)	500	2 000

¹ Розрахунок заробленого доходу від контракту: 1 рік: 10 000 = 8 000 + 2 000

2 рік: 5 000 = 13 500 - 8 000 - 500 3 рік: 5 000 = 18 000 - 13 500 + 500.



ВИТЯГ З БАЛАНСУ

грн

Показник	1 рік	2 рік	3 рік
Поточні активи:			
Понесені витрати і оцінені доходи в перевищенні проміжних рахунків за незавершеними контрактами	2 000		
Поточні зобов'язання:			
Проміжні рахунки в перевищенні витрат і оціненого прибутку за незавершеними контрактами		1 000	

15.6. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ

Ведення обліку будівельних контрактів обумовлює появу відповідних сум у балансі. Так, підрядник виставляє замовнику проміжні рахунки за виконані роботи за контрактом незалежно від того, чи були вони оплачені замовником, чи ні. Водночас замовнику надається право не сплачувати в деяких пропорціях суму проміжних рахунків до виконання умов, визначених у контракті, для оплати таких сум або до виправлення дефектів. Суми несплат обліковують як утримані кошти. У балансі підрядника вони визнаються як дебіторська заборгованість.

Замовник може також перерахувати аванс підряднику, який є сумою платежу до виконання робіт за контрактом. Аванси перераховуються з метою створення підрядником резерву для придбання матеріалів до початку робіт за контрактом. Аванси визнаються як зобов'язання доти, доки доходи не будуть зароблені.

Положення МСБО 11 "Будівельні контракти" передбачають розкриття інформації про будівельні контракти, причому деякі положення стосуються всіх контрактів, а інші — лише незавершених контрактів на дату балансу.

Розкриття, що стосуються всіх контрактів, включають:

- ✓ суму доходу від контракту, визнану як дохід за певний період;
- ✓ методи, використані для визначення доходу від контракту, визнаного за певний період;
- ✓ методи, використані для визначення ступеня завершеності незавершеного контракту.

Розкриття, що стосуються незавершених контрактів на дату балансу, включають:

- ✓ сукупну суму понесених витрат і визнані прибутки (за вирахуванням визнаних збитків) на певну дату;
- ✓ суму отриманих авансових платежів;
- ✓ суму утриманих коштів.

Будь-які потенційні прибутки або збитки, такі як витрати на гарантійний ремонт, претензії, штрафи та ймовірні витрати, підрядник розкриває відповідно до МСБО 10 "Події після дати балансу".

Узагальнений порядок визнання сум заробленого доходу, понесених витрат і результату при виконанні будівельного контракту подано у *табл. 15.8*.

Таблиця 15.8. Визнання доходу, витрат і результату будівельного контракту на звітну дату

Показник	Достовірна оцінка результату		Неможливість здійснення достовірної оцінки результату	
	Бухгалтерський запис		Порядок визнання	
	Дебет	Кредит	Ймовірність відшкодувань фактично понесених витрат	Відсутня ймовірність відшкодувань фактично понесених витрат
Зароблений дохід	"Незавершене будівництво" "Проміжні рахунки"	"Зароблений дохід від контракту" ¹ "Незавершене будівництво" ²	Визнається як дохід тією мірою, в якій понесені витрати будуть відшкодовані	Не визнається
Понесені витрати	"Визнані понесені витрати за контрактом"	"Зароблений дохід від контракту"	Визнаються як витрати в період виникнення	"Визнані понесені витрати за контрактом" "Витрати звітного періоду"
Прибуток	Визнається як прибуток у разі перевищення визнаного доходу визнаних витрат	"Зароблений дохід від контракту" "Підсумковий прибуток (збиток)" "Визнані понесені витрати за контрактом"	Визнається як "нультельовий" прибуток	"Зароблений дохід від контракту" "Підсумковий прибуток (збиток)" "Визнані понесені витрати за контрактом"
Очікувані збитки	У разі перевищення визнаних витрат над визнаним доходом. Визнаються як витрати негайно	"Витрати звітного періоду" "Незавершене будівництво"	Визнаються як витрати негайно	"Витрати звітного періоду" "Незавершене будівництво"
Неотриманий дохід або дохід, ймовірність відшкодування якого втрачена	Визнається як витрати	"Витрати звітного періоду" "Проміжні рахунки"	Визнаються як витрати	"Витрати звітного періоду" "Проміжні рахунки"
Витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю	Визнаються як актив (незавершені роботи), якщо існує ймовірність відшкодування витрат	"Незавершене будівництво" "Розрахунки з кредиторами", "Запаси", "Різні"	Визнається як актив (незавершені роботи)	"Незавершене будівництво" "Розрахунки з кредиторами", "Різні"

¹ Бухгалтерський запис здійснюється на суму валового прибутку за звітний період за умов, якщо первинні положення контракту залишаються без суттєвих змін.

² Бухгалтерський запис здійснюється на суму контракту (проектно-кошторисну вартість) на кінець останнього року виконання будівельного контракту.

ВИЯТІЗ ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "SULZER"
Метод поетапного виконання контрактів
млн швейцарських франків

Показник	2002	2002	2001
	поточний період	наростаючим підсумком	наростаючим підсумком
Вплив на чистий продаж і валовий прибуток			
Чистий продаж	68	69	71
Валовий прибуток	11	11	12
Чистий вплив на дебіторську заборгованість			
Чистий продаж		69	71
Коригування при переведенні валюти		-1	0
Дохід від контракту		68	71
Авансові платежі від замовників		-22	-29
Чистий залишок дебіторської заборгованості		46	42

Показник "Продаж" у фінансовій звітності розраховано на підставі методу поетапного виконання робіт за 2002 рік відповідно до поданих 3,5% (попередній рік — 1%) консолідованого чистого продажу. Вплив на валовий прибуток становить 2,0% (попередній рік — 0,5%).

Застосування положень МСБО 11 "Будівельні контракти" розглянуто на прикладі будівельної компанії "Альфа-Омега"*.

ПРИКЛАД 15.11

Будівельна компанія "Альфа-Омега" розпочала чотирирічний контракт на будівництво дамби. Робота розпочалася 1 лютого 2000 року. Загальна вартість контракту була визначена в сумі 36 000 000 грн, і здійснена попередня оцінка будівельних робіт загальною вартістю 28 500 000 грн. За будівельним контрактом замовник погодився на збільшення ставок заробітної плати в доповнення до ціни контракту.

Наведена нижче інформація стосується будівельної діяльності за перший фінансовий рік, який закінчився 31 грудня 2000 р.

1. Витрати за рік, грн:

Матеріали	4 200 000
Заробітна плата	2 400 000
Операційні накладні витрати	450 000
Витрати на субпідрядників	540 000.

*Примітка. З метою спрощення розрахунків податок на додану вартість не розглядається.

2. Поточна оцінка загальних витрат визначалася за такими даними:
 вартість матеріалів перевищить очікувану на 540 000 грн;
 загальні витрати на заробітну плату перевищать очікувані на 900 000 грн. Із цієї суми лише 720 000 грн було направлено на збільшення тарифів заробітної плати. Сума, що залишилася, — результат неефективної роботи;
 90 000 грн передбачається заощадити на операційних накладних витратах.
3. Упродовж поточного фінансового року замовник попросив внести зміни до первинного контракту і, за узгодженням з партнерами, ціна контракту була збільшена на 2 700 000 грн. Загальна попередньо оцінена вартість додаткової роботи становила 2 250 000 грн.
4. На кінець 2000 року інспекція з питань визначення завершеності проекту підписала довідку, що проект завершено на 25%.
5. Упродовж року замовнику було виставлено проміжні рахунки на загальну суму 7 420 000 грн. З них було оплачено суму 5 900 000 грн.

Протягом наступних років суттєвих змін в оцінці не спостерігалось. З урахуванням змін, понесених у першому році, такі показники за наступні роки характеризують етапи будівництва:

грн

Показник	2001 рік	2002 рік	2003 рік
Накопичені витрати, понесені на дату балансу	15 700	23 900	32 100
Попередня оцінка витрат, ще не понесених до кінця року	16 500	8 000	—
Проміжні рахунки, виставлені впродовж року	11 200	12 800	8 000
Оплачені рахунки	11 000	12 000	10 520

На кінець 2001, 2002 і 2003 рр. кожного року інспекція з питань визначення завершеності контракту підписувала довідку, що контракт завершено на 50, 75 і 100% відповідно.

Проміжні рахунки виставлялися в останній день останнього місяця кожного року. Оплата за ними надходила в перший місяць наступного року.

Необхідно:

- Визначити результат будівельного контракту на кінець кожного року будівництва, застосовуючи два методи етапу завершення робіт:
 - співвідношення витрат, понесених при виконанні робіт на дату складання звіту, до попередньо оцінених загальних витрат за контрактом;
 - спостереження за виконаною роботою.
- Визначити валову заборгованість замовників/перед замовниками на кінець кожного року.
- Скласти відповідні бухгалтерські записи.
- Скласти відповідні фрагменти частин Звіту про прибутки та збитки за кожний рік балансу на кінець кожного року.

Рішення:

1. Розрахунки для 2000 року

1. Розрахунок витрат за контрактом, тис. грн:

матеріали	4 200
заробітна плата	2 400
операційні накладні витрати	450
витрати на субпідрядників	540
	<u>7 590.</u>

2. Розрахунок переглянутих попередньо оцінених загальних витрат до закінчення контракту, тис. грн:

первісна оцінка	28 500
матеріали	540
заробітна плата	900
операційні накладні витрати	-90
вартість додаткової роботи	2 250
	<u>32 100.</u>

3. Скоригована ціна контракту, тис. грн:

первісна сума	36 000
заробітна плата (збільшення заробітної плати, яка додається до ціни контракту)	720
відхилення	2 700
	<u>39 420.</u>

4. Розрахунок доходу від контракту, тис. грн:

Показник	Варіант 1	Варіант 2
На підставі співвідношення витрат, понесених на кінець року, до попередньо оцінених загальних витрат: $\frac{7\,590}{32\,100} \cdot 39\,420$ (округлено)	9 321	
На підставі спостереження за виконаною роботою: $25\% \cdot 39\,420$		9 855

5. Розрахунок результату контракту за 2000 рік, тис. грн:

Показник	Варіант 1	Варіант 2
Дохід від контракту	9 321	9 855
Витрати за контрактом, понесені на дату балансу	(7 590)	(7 590)
Визнаний прибуток	1 731	2 265

6. Розрахунок доходу від контракту і результату контракту для років, що залишилися, тис. грн:

Показник	2001 рік		2002 рік		2003 рік	
	варіант 1	варіант 2	варіант 1	варіант 2	варіант 1	варіант 2
Дохід від контракту	9 899	9 855	10 314	9 855	9 886	9 855
Витрати, понесені на дату балансу	8 110	8 110	8 200	8 200	8 200	8 200
Валовий прибуток	1 789	1 745	2 114	1 655	1 686	1 655

Розрахунок доходу від контракту, тис. грн:

		Варіант 1	Варіант 2
2001 рік	$\frac{15\ 700}{32\ 200} \cdot 39\ 420 - 9\ 321$	9 899	
	$50\% \cdot 39\ 420 - 9\ 855$		9 855
2002 рік	$\frac{23\ 900}{31\ 900} \cdot 39\ 420 - 9\ 321 - 9\ 899$	10 314	
	$75\% \cdot 39\ 420 - 9\ 855 - 9\ 855$		9 855
2003 рік	$\frac{32\ 100}{32\ 100} \cdot 39\ 420 - 9\ 321 - 9\ 899 - 10\ 314$	9 886	
	$100\% \cdot 39\ 420 - 9\ 855 - 9\ 855 - 9\ 855$		9 855

2. Розрахунок валової заборгованості замовників/перед замовниками, тис. грн:

Показник	2000 рік	2001 рік	2002 рік	2003 рік
Витрати, понесені на дату балансу	7 590	15 700	23 900	32 100
Визнаний прибуток (накопичений) варіант 1	1 731	3 520	5 634	7 320
(Визнані збитки)	—	—	—	—
(Проміжні рахунки) накопичені	(7 420)	(18 620)	(31 420)	(39 420)
Валова заборгованість, визнана як актив (зобов'язання)	1 901	600	(1 886)	0

Незавершене будівництво		Проміжні рахунки		Розрахунки з кредиторами		Зароблений дохід від контракту	
2000 рік		2000 рік		2000 рік		2000 рік	
1) 7 590		2) 7 420		1) 7 590	7) 9 321	4) 7 590	
5) 1 731		2001 рік		2001 рік		5) 1 731	
2001 рік		2) 11 200		1) 8 110		2001 рік	
1) 8 110		2002 рік		2002 рік	7) 9 899	4) 8 110	
5) 1 789		2) 12 800		1) 8 200		5) 1 789	
2002 рік		2003 рік		2003 рік		2002 рік	
1) 8 200		2) 8 000		1) 8 200	7) 10 314	4) 8 200	
5) 2 114		6) 39 420	2) 8 000	об. 32 100		5) 2 114	
2003 рік		об. 39 420	об. 39 420	с. 32 100		2003 рік	
1) 8 200					7) 9 886	4) 8 200	
5) 1 686	6) 39 420					5) 1 686	
об. 39 420	об. 39 420					об. 39 420	об. 39 420
		Підсумковий прибуток (збиток)		Грошові кошти		Розрахунки з дебіторами	
Визнані понесені втрати		2000 рік		2000 рік		2000 рік	
2000 рік		6) 7 590	7) 9 321	3) 5 900		2) 7 420	3) 5 900
4) 7 590	6) 7 590	2001 рік		2001 рік		2001 рік	
2001 рік		6) 8 110	7) 9 899	3) 11 000		2) 11 200	3) 11 000
4) 8 110	6) 8 110	2002 рік		2002 рік		2002 рік	
2002 рік		6) 8 200	7) 10 314	3) 12 000		2) 12 800	3) 12 000
4) 8 200	6) 8 200	2003 рік		2003 рік		2) 8 000	3) 10 520
2003 рік		6) 8 200	7) 9 886	3) 10 520		2003 рік	
4) 8 200	6) 8 200	об. 32 100	об. 39 420	об. 39 420		2) 8 000	3) 10 520
об. 32 100	об. 32 100		с. 7 320	с. 39 420		об. 39 420	об. 39 420

Примітка. Якби будівельна компанія застосовувала метод укладеного контракту, то на рахунках бухгалтерського обліку наведені вище операції були б відображені так:

тис. грн

№ пор.	Назва рахунків	2000 рік		2001 рік		2002 рік		2003 рік	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
4*	“Проміжні рахунки” “Зароблений дохід від контракту” Відображення доходу від контракту							39 420	39 420
5	“Визнані понесені витрати” “Незавершене будівництво” Відображення витрат за контрактом							32 100	32 100

* Операції 1—3 відображуються аналогічно, як за методом поетапного виконання робіт.

Звіт про прибутки та збитки (фрагмент)

тис. грн

Показник	2000 рік	2001 рік	2002 рік	2003 рік	Разом
Метод поетапного виконання робіт:					
Зароблений дохід від контракту	9 321	9 899	10 314	9 886	39 420
Визнані понесені витрати	(7 590)	(8 110)	(8 200)	(8 200)	(32 100)
Валовий прибуток	1 731	1 789	2 114	1 686	7 320
Метод укладеного контракту:					
Зароблений дохід від контракту				39 420	39 420
Визнані понесені витрати				(32 100)	(32 100)
Валовий прибуток				7 320	7 320

Примітка. З метою порівняння у наведених фрагментах форм звітності подано два методи: метод поетапного виконання робіт і метод укладеного контракту.

ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК

Облік податків на прибуток, подання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності розглядається в МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Первісно цей стандарт було затверджено в липні 1979 року під назвою “Облік податків на прибуток” та набрав чинності з 1 січня 1981 року. 1994 року цей стандарт було переформатовано, а 1996 року — переглянуто. Переглянутий МСБО 12 набрав чинності з 1 січня 1998 року, а в 1999, 2000, 2003 і 2004 роках до нього було внесено окремі зміни.

МСБО 12 розповсюджується на всі отримані податки (всередині країни та за кордоном), які базуються на податковому прибутку, включаючи податки, утримані при перерахуванні дивідендів підприємству його дочірніми, асоційованими та спільними підприємствами.

МСБО 12 не поширюється на методи обліку державних грантів, визначених у МСБО 20, але стосується тимчасових різниць, які виникають унаслідок таких грантів або інвестиційних податкових пільг.

16.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ТИМЧАСОВИХ РІЗНИЦЬ МІЖ ОБЛІКОВИМ І ПОДАТКОВИМ ПРИБУТКОМ

В різних країнах світу існують різні ставки та правила оподаткування прибутку.

При цьому оцінка та визнання активів, зобов’язань, витрат і доходів звичайно суттєво відрізняються від тих, що застосовуються з метою складання фінансової звітності.

Міжнародний досвід засвідчує, що розбіжності між цілями фінансової звітності та оподаткування не дають можливості досягти двох цілей одночасно. Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми в різних країнах дало змогу поділити їх на дві групи (*табл. 16.1*).

Таблиця 16.1. Взаємозв’язок між бухгалтерським обліком і оподаткуванням

Незалежність		Залежність	
Велика Британія	Данія	Бельгія	Італія
Ірландія	Канада	Німеччина	Фінляндія
Нідерланди	Норвегія	Франція	Швеція
Польща	США		

Незалежність означає, що визначення прибутку в бухгалтерському обліку не залежить від визначення прибутку з метою оподаткування. У цьому разі підприємства можуть обрати різну облікову політику для цілей оподаткування та цілей бухгалтерського обліку.

Залежність означає, що або бухгалтерський облік повністю слідує податковим правилам, або визначення прибутку з метою оподаткування ґрунтується на методиці, що застосовується в бухгалтерському обліку. Такий варіант найефективніше працює тоді, коли немає значних розбіжностей між методами, що застосовуються в бухгалтерському обліку та в оподаткуванні.

Проте незалежно від підходу, що застосовується в обліку, фінансову звітність слід складати не на основі податкових правил, а відповідно до МСБО.

Згідно з МСБО 12, слід враховувати податкові наслідки операцій, що призводять до різниці між податковим та обліковим прибутком.

Податковий прибуток (збиток) (Taxable Profit (Tax Loss)) — це прибуток (збиток), визначений відповідно до правил, встановлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

Обліковий прибуток (Accounting Profit) — прибуток (збиток) до оподаткування, відображений у Звіті про прибутки та збитки.

МСБО 12 вимагає застосування методу зобов'язань за балансом, який передбачає визначення тимчасових різниць між обліковим і податковим прибутком, виходячи з податкової бази та балансової вартості активів і зобов'язань (рис. 16.1).

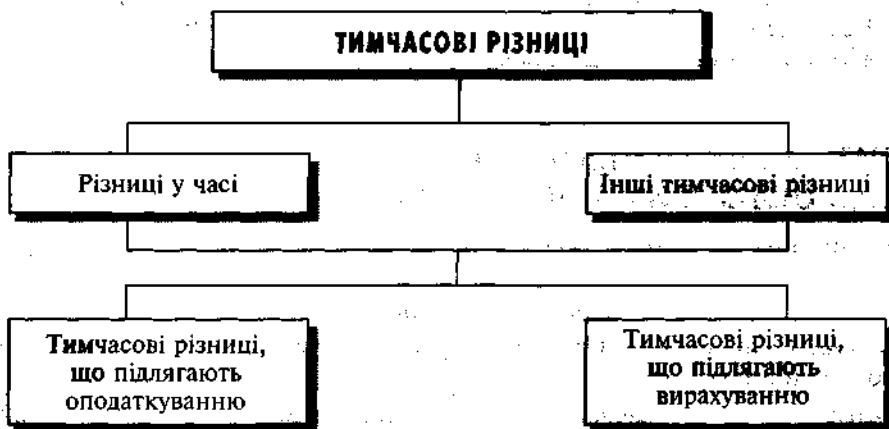


Рис. 16.1. Класифікація тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком)

Тимчасові різниці (Temporary Differences) — це різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання та їх податковою базою.

Податковою базою (Tax Base) активу чи зобов'язання є сума, яка використовується з метою оподаткування цих активів чи зобов'язань.

Оскільки активи втілюють у собі майбутні економічні вигоди, **податковою базою активу (Tax Base of the Asset)** є сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподатковуваних економічних вигід, які отримає підприємство в результаті відшкодування балансової вартості активу.

Якщо очікувані економічні вигоди не підлягають оподаткуванню, то податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.

Податковою базою зобов'язання (*Tax Base of the Liabilities*) є його балансова вартість за мінусом суми, що підлягає вирахуванню з метою оподаткування цього зобов'язання в майбутніх періодах.

У разі доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням суми доходу, яка не підлягає оподаткуванню в майбутніх періодах.

Водночас окремі статті можуть мати податкову базу, але не визнаються в балансі як активи або зобов'язання. Це також призводить до виникнення тимчасових різниць.

Залежно від впливу на податковий прибуток (збиток) тимчасові різниці можуть бути такими, що підлягають:

- ✓ оподаткуванню;
- ✓ вирахуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню (*Taxable Temporary Differences*), — це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об'єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню.

Отже, тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, збільшують податковий прибуток (або зменшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню (*Diductible Temporary Differences*), — це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об'єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що не підлягають оподаткуванню.

Таким чином, тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, зменшують податковий прибуток (або збільшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Приклади визначення та інтерпретації тимчасових різниць наведено в *табл. 16.2*.

Наведені в *табл. 16.2* тимчасові різниці є **різницями в часі** (*Timing Differences*), тобто різницями, які виникають внаслідок того, що період, в якому окремі статті доходів і витрат включаються до розрахунку податкового прибутку, не збігається з періодом, в якому ці статті визнаються для обчислення облікового прибутку. Отже, різниці в часі виникають у поточному звітному періоді та анулюються в одному або кількох наступних звітних періодах.

Водночас є тимчасові різниці, які не є різницями в часі, наприклад ті тимчасові різниці, що виникають, коли:

- а) немонетарні активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці, яка є складовою діяльності підприємства, що звітує, переводяться за історичними валютними курсами;
- б) немонетарні активи та зобов'язання переводяться з однієї валюти в іншу згідно з МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”;
- в) балансова вартість активу чи зобов'язання після первісного визнання відрізняється від їхньої первісної податкової бази.

Крім того, деякі статті мають податкову базу, але не визнаються в балансі як активи або зобов'язання. Наприклад, при визначенні прибутку витрати на дослі-

Таблиця 16.2. Приклади визначення та інтерпретації тимчасових різниць

Стаття	Приклад	Балансова вартість	Податкова база	Тимчасова різниця	Класифікація тимчасової різниці	Пояснення
1	2	3	4	5	6	7
Активи						
1. Активи призводять до зростання економічних вигід, які підлягають оподаткуванню в майбутніх періодах	<p>Нараховані відсотки за інвестиціями в боргові цінні папери на суму 60 000 дол., які будуть оподатковані на касовій основі</p> <p>Первісна вартість основних засобів 200 000 дол. Сума накопиченої амортизації становить:</p> <p>а) у фінансовій звітності 80 000 дол., а за податковими нормами 100 000 дол. (з метою оподаткування дозволено прискорена амортизація)</p> <p>б) припустімо, що накопичена амортизація за податковими нормами дорівнює 50 000 дол.</p>	60 000	0	60 000	Різниця, що підлягає оподаткуванню	Податкова база дебіторської заборгованості за нарахованими відсотками дорівнює нулю, оскільки ця сума буде оподаткована, коли надійдуть кошти у сумі 60 000 дол.
		120 000	100 000	20 000	Різниця, що підлягає оподаткуванню	Дохід, що буде отриманий у процесі використання основних засобів, підлягає оподаткуванню. Ліквідаційна вартість основних засобів також підлягає оподаткуванню. Очікувана вигода від активу перевищує його податкову базу, що забезпечує прибуток, який підлягає оподаткуванню в майбутніх періодах
		120 000	150 000	30 000	Різниця, що підлягає вираховуванню	У цьому випадку фактичні вигоди від активу менші, ніж сума, визнана з метою оподаткування. Це призведе до

Продовження табл. 16.2

1	2	3	4	5	6	7
	Товари, придбані для перепродажу за 40 000 дол.	40 000	40 000	0	Різниця відсутня	зменшення податкового прибутку в майбутніх періодах Продаж товарів забезпечить податковий прибуток, а собівартість товарів буде вирахована з податкового прибутку в період продажу. Отже, собівартості товарів в обліку та з метою оподаткування збігаються
2. Активи призводять до зростання економічних видів, що не підлягають оподаткуванню	Нараховані відсотки за інвестиціями в державні облигації в сумі 100 000 дол., які звільнені від оподаткування	100 000	100 000	0	Різниця відсутня	Отримані економічні вигоди, які не підлягають оподаткуванню
3. Активи, оподатковані в період їх визнання в балансі	Дебіторська заборгованість покупців у сумі 25 000 дол. виникла внаслідок визнання доходу від продажу, який було включено до розрахунку податкового прибутку	25 000	25 000	0	Різниця відсутня	Одночасно визнані економічна вигода, що підлягає оподаткуванню, та нарахований податок на прибуток
4. Витрати майбутніх періодів, вираховані з метою оподаткування	Орендна плата була сплачена авансом у сумі 70 000 дол. та вирахована з податкового прибутку в період сплати	70 000	0	70 000	Різниця, що підлягає оподаткуванню	Економічна вигода, що підлягає оподаткуванню, буде отримана від цього активу в майбутніх періодах

Продовження табл. 16.2

1	2	3	4	5	6	7
Зобов'язання	Нарахована орендна плата в сумі 80 000 дол. буде оподаткована в періоді сплати коштів	80 000	0	80 000	Різниця, що підлягає вираховуванню	Визнання зобов'язання передбачає вплив економічних вигід, які будуть вираховані з податкового прибутку в майбутньому періоді
	Заборгованість постачальникам у сумі 35 000 дол. за придбані товари	35 000	35 000	0	Різниця відсутня	Одночасно зростають майбутні економічні вигоди (товари), що підлягають оподаткуванню, та сума, що підлягає вираховуванню в майбутньому як собівартість реалізованих товарів
	Аванси, отримані від замовників у сумі 100 000 дол., які підлягають оподаткуванню в період отримання коштів	100 000	0	100 000	Різниця, що підлягає вираховуванню	Оскільки сума авансу вже оподаткована, сума майбутнього доходу не буде включена до розрахунку податкового прибутку в період продажу

дження визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені, але підлягають вирахуванню при визначенні податкового прибутку (збитку) в наступних періодах. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, яку податкові органи дозволять вирахувати у майбутніх періодах) та балансовою вартістю, що дорівнює нулю, є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню.

У практиці не завжди легко визначити податкову базу активу чи зобов'язання. Тому варто пам'ятати основний принцип, на якому базується МСБО 12: підприємству слід (за деякими винятками) визнавати відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тими, якими вони були б, якби відшкодування або компенсація не мали податкових наслідків.

16.2. ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ПОДАТКІВ НА ПРИБУТОК

Витрати підприємства з податків на прибуток за звітний період складаються з поточного податку на прибуток, скоригованого на відстрочені податки з прибутку.

Поточний податок на прибуток (Current Tax) — це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо податкового прибутку (збитку) за певний період.

Поточний податок на прибуток за поточний та попередні періоди відображається в обліку як зобов'язання (податок на прибуток, що підлягає сплаті).

Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то сума перевищення визнається як дебіторська заборгованість з податку на прибуток. Поточні податкові зобов'язання (дебіторська заборгованість) за поточний і попередній звітні періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати від податкових органів) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних на дату балансу.

Відстрочені податки з прибутку (відстрочене податкове зобов'язання чи відстрочений податковий актив) є наслідком тимчасових податкових різниць.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, є базою для розрахунку відстрочених податкових зобов'язань.

Відстрочені податкові зобов'язання (Deferred Tax Liabilities) — це суми податків на прибуток, що підлягають сплаті у майбутніх періодах відповідно до тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочене податкове зобов'язання звичайно виникає, коли балансова вартість активу перевищує його податкову базу. У цьому випадку сума економічної вигоди, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку можна вирахувати з податкового прибутку. Тому така тимчасова різниця призводить до виникнення зобов'язання сплатити податок на прибуток у майбутніх періодах, коли підприємство відшкодує балансову вартість активу.

Відстрочене податкове зобов'язання може також виникнути, коли податкова база зобов'язання перевищує його балансову вартість.

Своєю чергою, тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, є однією з причин відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів.

Відстрочений податковий актив виникає, коли балансова вартість зобов'язання перевищує його податкову базу. Така тимчасова різниця буде вирахована з

податкового прибутку в наступних періодах, коли буде погашено зобов'язання. До виникнення відстроченого податкового активу також призводить тимчасова різниця, коли податкова база активу перевищує його балансову вартість.

Водночас відстрочені податкові активи можуть виникати внаслідок перенесення податкових збитків і невикористаних податкових пільг (кредитів) на майбутні періоди.

Тому *відстрочені податкові активи (Deferred Tax Assets)* — це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- а) тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків;
- в) перенесення невикористаних податкових пільг.

В узагальненому вигляді вплив тимчасових різниць на податковий прибуток (збиток), активи та зобов'язання підприємства наведено в *табл. 16.3*.

Таблиця 16.3. Вплив тимчасових різниць на податковий прибуток та статті балансу

Зіставлення балансової вартості та податкової бази статей балансу		Вплив на податковий прибуток (збиток) у майбутніх періодах	Вплив на фінансову звітність за поточний період
Балансова вартість активу	> Податкова база активу	Збільшує податковий прибуток (або зменшує податковий збиток)	Відстрочене податкове зобов'язання
Балансова вартість активу	< Податкова база активу	Зменшує податковий прибуток (або збільшує податковий збиток)	Відстрочений податковий актив
Балансова вартість зобов'язання	> Податкова база зобов'язання	Зменшує податковий прибуток (або збільшує податковий збиток)	Відстрочений податковий актив
Балансова вартість зобов'язання	< Податкова база зобов'язання	Збільшує податковий прибуток (або зменшує податковий збиток)	Відстрочене податкове зобов'язання
Балансова вартість активу	= Податкова база активу	Не впливає	Не впливає
Балансова вартість зобов'язання	= Податкова вартість зобов'язання	Не впливає	Не впливає

Сума відстрочених податків визначається *за кожною статтею балансу* як добуток тимчасової різниці та відповідної ставки оподаткування, тобто:

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

$$\text{Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню} \times \text{Ставка податку на прибуток} = \text{Відстрочений податковий актив}$$



ПРИКЛАД 16.1

Є така інформація про активи та зобов'язання компанії "Сапран", дол.:

Основні засоби 400 000

Дебіторська заборгованість:

— покупців 100 000

— за відсотками, що підлягають отриманню 3 000.

Кредиторська заборгованість:

— штрафи, що підлягають сплаті 15 000

— відсотки, що підлягають сплаті 5 000.

Податкова база основних засобів дорівнює 350 000 дол.

Первісна вартість дебіторської заборгованості покупців становить 110 000 дол., а резерв сумнівних боргів 10 000 дол. Для цілей оподаткування сумнівний борг визнається лише у разі банкрутства дебітора.

Відсотки оподатковуються на касовій основі. Штрафи не підлягають вирахуванню з метою оподаткування. Ставка податку на прибутки становить 25%.

Виходячи з цього, визначимо тимчасові різниці та відстрочений податок.

	Балансова вартість	Податкова база	Тимчасова різниця
Основні засоби	400 000	350 000	50 000
Дебіторська заборгованість покупців	100 000	110 000	(10 000)
Відсотки, що підлягають отриманню	3 000	—	3 000
Штрафи, що підлягають сплаті	15 000	15 000	—
Відсотки, що підлягають сплаті	5 000	—	(5 000)
Відстрочене податкове зобов'язання	$= (50\,000 + 3\,000) \cdot 0,25 = 13\,250$		
Відстрочений податковий актив	$= (10\,000 + 5\,000) \cdot 0,25 = 3\,750.$		

Ставка податку на прибуток, що застосовується для визначення відстрочених податків, є ставкою оподаткування, яку передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання, виходячи зі ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних на дату балансу. Якщо різні ставки оподаткування диференційовано залежно від різних рівнів податкового прибутку, відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням середніх ставок, які передбачається застосувати до податкового прибутку (податкового збитку) в тих періодах, в яких очікується анулювання тимчасових різниць.



ПРИКЛАД 16.2

На 31 грудня 2002 року в балансі підприємства відображено відсотки в сумі 100 000 дол., що підлягають отриманню протягом 2003 року. Дохід від відсотків оподатковується на касовій основі.

Ставка податку на прибуток, що є діючою, передбачає диференційований підхід:

Прибуток, дол.	Ставки податку на прибуток, %
до 200 000	20
від 200 000 до 500 000	30
понад 500 000	40.

Очікуваний прибуток підприємства у 2003 році, за оцінками керівництва, становитиме 650 000 дол.

Звідси середня ставка оподаткування дорівнює:

$$\frac{(200\,000 \cdot 0,2) + (300\,000 \cdot 0,3) + (150\,000 \cdot 0,4)}{650\,000} = 29,23\%$$

Отже, у балансі на 31 грудня 2002 року слід відобразити відстрочене податкове зобов'язання в сумі 29 230 (100 000 · 0,2923).

Хоча відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання звичайно відшкодовуються або сплачуються у майбутніх звітних періодах, МСБО 12 не дозволяє дисконтувати їх.

Відстрочене податкове зобов'язання визначається щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, за винятком різниць, які стосуються:

- первісного визнання гудвілу;
- первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка не є об'єднанням бізнесу або не впливає ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

Свою чергою, відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню, тією мірою, якою існує ймовірність отримати оподаткований прибуток, до якого можна застосувати тимчасову різницю, яка не підлягає оподаткуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу чи зобов'язання в господарській операції, яка:

- ✓ не є об'єднанням бізнесу;
- ✓ не впливає під час здійснення ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

Ймовірність отримання податкового прибутку, щодо якого можна використати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, існує тоді, коли є достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню і стосуються того самого податкового органу та того самого платника податку, і коли анулювання цих тимчасових різниць передбачається:

- у тому самому періоді, в якому передбачено анулювання тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.

У таких випадках відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, в якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

У разі недостатності суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню (і стосується того самого податкового органу та того самого

платника податку), відстрочений податковий актив визнається в межах того податкового прибутку, який стосується того самого податкового органу та того самого платника податків у той самий період, що і сторнування тимчасової різниці, яка підлягає вирахуванню (або в попередніх чи наступних періодах, на які можна перенести податковий збиток, що виникає від відстроченого податкового активу). При цьому підприємство не повинно вираховувати суми, які підлягають оподаткуванню та виникають від тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, і, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, тому що для використання самого відстроченого податкового активу, який виникає від цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній податковий прибуток або підприємство має можливість планувати прибутки, що веде до створення податкового прибутку у відповідних періодах.

Існують особливості визнання відстрочених податків на прибуток, пов'язаних з інвестиціями в дочірні, асоційовані, спільні підприємства та відділення.

Тимчасові різниці виникають, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані компанії та частки у спільних підприємствах (іншими словами, частки материнської компанії або інвестора в чистих активах дочірніх підприємств, відділень, асоційованих компаній або об'єкта інвестицій, у тому числі балансова вартість гудвілу) відрізняється від податкової бази (яка часто є собівартістю) інвестицій чи часток. Причиною таких різниць може бути, наприклад:

- ✓ наявність нерозподіленого прибутку дочірніх, асоційованих і спільних підприємств;
- ✓ зміна валютного курсу, коли материнське і дочірнє підприємства розташовані в різних країнах;
- ✓ зменшення балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство до суми, що підлягає відшкодуванню.



ПРИКЛАД 16.3

Компанія "Врата" придбала усі акції компанії "Аура", сплативши 2 січня 2003 року 1 200 тис. грн. На цю дату балансова вартість інвестицій в компанію "Аура" включала, тис. грн:

Справедлива вартість ідентифікованих чистих активів компанії "Аура"	1 000
Гудвіл	200.

Упродовж 2003 року прибуток компанії "Аура" становив 500 тис. грн.

Станом на 31 грудня 2003 року балансова вартість інвестицій в компанію "Аура" в консолідованому балансі компанії "Врата" дорівнює:

Справедлива вартість ідентифікованих чистих активів компанії "Аура"	1 100
Гудвіл	200
Разом	1 300

Це означає, що існує тимчасова різниця в сумі 100 тис. грн (1 300 – 1 200).

Згідно з МСБО 12, підприємству слід визнавати відстрочені податкові зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та з частками у спільних підприємствах, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі обидві умови:

- а) материнська компанія, інвестор або контролюючий учасник спільного підприємства може контролювати час анулювання тимчасової різниці;
- б) є ймовірність, що тимчасова різниця не анулюється в найближчому майбутньому.

Відстрочений податковий актив визнається щодо всіх тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані компанії та частки у спільних підприємствах, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність, що:

- а) тимчасова різниця анулюватиметься в найближчому майбутньому;
- б) буде податковий прибуток і до нього можна застосувати тимчасову різницю.

Поточні та відстрочені податки на прибуток відображаються як дохід або витрати у Звіті про прибутки та збитки, крім випадків, коли податки виникають у результаті:

- ✓ операцій (подій), відображених безпосередньо на рахунках власного капіталу;
- ✓ об'єднання бізнесу.

Сума витрат (доходу) з податків на прибуток за звітний період визначається, виходячи з поточного податку на прибуток з урахуванням змін у складі відстрочених податків (рис. 16.2).

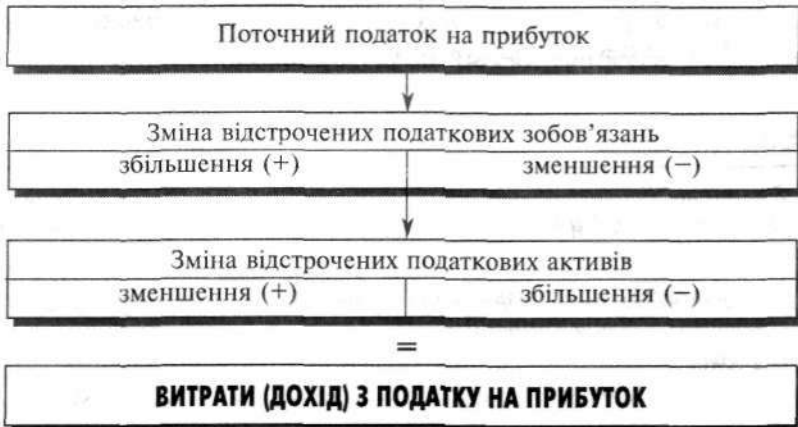


Рис. 16.2. Розрахунок витрат (доходу) з податку на прибуток



ПРИКЛАД 16.4

Компанія "Альянс" 2001 року отримала прибуток до оподаткування в сумі 500 000 дол.

На початку року відстрочених податків не було, а наприкінці року тимчасові різниці становили:

різниці, що підлягають вирахуванню	10 000 дол.
різниці, що підлягають оподаткуванню	40 000 дол.

Ставка податку на прибуток становить 30%, податковий прибуток дорівнює 470 000 дол.

Виходячи з цього, визначимо суму витрат з податків на прибуток за 2001 рік, дол.:

Поточний податок на прибуток ($470\ 000 \cdot 0,3$)	141 000
Відстрочений податковий актив ($10\ 000 \cdot 0,3$)	(3 000)
Відстрочене податкове зобов'язання ($40\ 000 \cdot 0,3$)	12 000
Витрати з податку на прибуток	150 000.

Для відображення податків на прибуток за 2001 рік слід скласти такий бухгалтерський запис, дол.:

Д-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	150 000
Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	3 000
К-т рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	12 000
К-т рахунка "Податок на прибуток, що підлягає сплаті"	141 000.

Тепер припустімо, що 2002 року компанія отримала прибуток до оподаткування в сумі 800 000 дол., а сукупні тимчасові різниці на кінець року становили:

різниці, що підлягають оподаткуванню	45 000 дол.
різниці, що підлягають вирахуванню	20 000 дол.

Звідси податковий прибуток дорівнює 775 000 дол. ($800\ 000 - 45\ 000 + 20\ 000$).

Тепер розрахуємо суми відстрочених податків:

	Відстрочене податкове зобов'язання	Відстрочений податковий актив	Відстрочений податок на прибуток
Сальдо на 31.12.2002			
$45\ 000 \cdot 0,3$	13 500	—	
$20\ 000 \cdot 0,3$	—	6 000	
Сальдо на 31.12.2001	12 000	3 000	
Сума коригування	1 500	3 000	-1 500.

Отже, існує відстрочений дохід у сумі 1 500 дол., який зменшує поточні витрати з податку на прибуток, які становлять 232 500 дол. ($775\ 000 \cdot 0,3$).

Виходячи з цього, слід зробити такий запис, дол.:

Д-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	231 000
Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	3 000
К-т рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	1 500
К-т рахунка "Податок на прибуток, що підлягає сплаті"	232 500.

Якщо податок на прибуток стосується операцій (подій), відображених безпосередньо на рахунках власного капіталу, тоді поточні та відстрочені податки також слід відображати безпосередньо за дебетом чи кредитом рахунків власного капіталу.

Прикладом таких статей є:

- ✓ переоцінка основних засобів та фінансових інструментів;
- ✓ коригування початкового сальдо нерозподіленого прибутку внаслідок зміни облікової політики, яка має зворотну силу, або внаслідок виправлення суттєвої помилки;
- ✓ курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного підприємства;
- ✓ суми, що виникають при первісному визнанні компонента складного фінансового інструмента, який стосується власного капіталу.



ПРИКЛАД 16.5

Первісна вартість основних засобів на кінець року становить 700 000 грн, а сума накопиченої амортизації 200 000 грн.

Згідно з податковим законодавством накопичена амортизація дорівнює 150 000 грн. Таким чином, при ставці податку на прибуток 30% існує відстрочений податковий актив в сумі 15 000 грн $[(500\,000 - 550\,000) \cdot 0,3]$. Тепер припустімо, що балансова вартість цих основних засобів була дооцінена до 800 000 грн, а для цілей оподаткування продовжують використовувати історичну оцінку.

Дооцінка основних засобів у сумі 200 000 грн була відображена у складі власного капіталу на рахунку "Дооцінка".

Сума дооцінки є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню та викликає відстрочене податкове зобов'язання в сумі 60 000 грн $(200\,000 \cdot 0,3)$.

Припустімо, що на початок року відстрочений податковий актив становив 20 000 грн, а поточний податок на прибуток за звітний період був 30 000 грн.

Отже, витрати з податку на прибуток за звітний рік дорівнюють:

$$30\,000 + (20\,000 - 15\,000) = 35\,000$$

Виходячи з цього, слід зробити такі записи, грн:

<i>Д-т</i> рахунка "Витрати з податку на прибуток"	<i>35 000</i>
<i>К-т</i> рахунка "Податок на прибуток, що підлягає сплаті"	<i>30 000</i>
<i>К-т</i> рахунка "Відстрочений податковий актив"	<i>5 000.</i>

Одночасно на суму відстроченого податку, пов'язаного з дооцінкою основних засобів:

<i>Д-т</i> рахунка "Дооцінка"	<i>60 000</i>
<i>К-т</i> рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	<i>60 000.</i>

При віднесенні суми дооцінки до нерозподіленого прибутку (щорічно в міру амортизації або при реалізації) ця сума не включає пов'язаного з нею відстроченого податку.

Слід мати на увазі, що визначення відстрочених податків, пов'язаних із переоцінками та іншими випадками коригування балансової вартості активу, до його справедливої вартості залежить від того, наскільки це впливає на податковий прибуток (збиток) звітного періоду. Якщо ці зміни впливають на податковий прибуток (збиток), тоді податкова база коригується і тимчасові різниці не виникають. Якщо зміна балансової вартості не впливає на податковий прибуток періоду переоцінки,

тоді податкова база активу не коригується. Проте майбутнє відшкодування балансової вартості призведе до отримання підприємством економічної вигоди, яка підлягає оподаткуванню, а сума, яка вираховується з метою оподаткування, відрізнятиметься від суми цієї економічної вигоди. Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею, внаслідок якої визнається відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив. При цьому навіть якщо підприємство не має наміру продати цей актив, його переоцінена балансова вартість буде відшкодована шляхом використання активу, що забезпечить податковий прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка обчислюється з метою оподаткування в майбутніх періодах.

Якщо актив переоцінюється з метою оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази слід відображати за кредитом чи дебетом рахунка власного капіталу в тих періодах, коли вони здійснювалися. Проте якщо переоцінка активу з метою оподаткування не пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визнається у Звіті про прибутки та збитки.

Переоцінка активів, що не підлягають амортизації, наприклад землі, також потребує врахування податкових наслідків. Але в цьому випадку, згідно з ПКТ-21 "Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються", відстрочені податкові активи чи зобов'язання, що виникають від переоцінки, слід визначати, виходячи з суми очікуваного відшкодування активу в результаті його продажу.

Податки на дивіденди

Коли компанія сплачує дивіденди своїм акціонерам, податкове законодавство може вимагати утримувати та сплачувати частину дивідендів у вигляді податку від імені акціонерів. Сума такого податку відображається за дебетом рахунків власного капіталу як частина дивідендів.



ПРИКЛАД 16.6

Компанія "Лючія" оголосила дивіденди в сумі 200 000 дол. (у тому числі 20 000 дол. підлягають сплаті компанії "Оріон"), які підлягають оподаткуванню за ставкою 30%.

В обліку компанії "Лючія" нарахування дивідендів буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток"	200 000
К-т рахунка "Дивіденди, що підлягають сплаті"	140 000
К-т рахунка "Податок на прибуток, що підлягає сплаті"	60 000.

В обліку компанії "Оріон", яка володіє 10% акцій компанії "Лючія", дохід від дивідендів буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	6000
Д-т рахунка "Дивіденди, що підлягають отриманню"	14 000
К-т рахунка "Дохід від дивідендів"	20 000.

Зміни в податковому статусі підприємства та його акціонерів

Зміни в податковому статусі підприємства та його акціонерів можуть виникнути в результаті реструктуризації капіталу підприємства, переміщення контролюючого акціонера за кордон або з інших причин.

Такі зміни можуть призвести до податкових наслідків у вигляді збільшення або зменшення податкових активів або податкових зобов'язань підприємства.

Згідно з ПКТ-25 "Податки на прибуток: зміни в податковому статусі підприємства або його акціонерів", наслідки таких змін слід відображати у складі чистих прибутків або збитків звітного періоду, крім операцій та подій, що відображені на рахунках власного капіталу. Податкові наслідки операцій, відображених у складі власного капіталу, також відображаються на рахунках власного капіталу.

Податкові наслідки об'єднання бізнесу

Тимчасові різниці, які виникають у результаті об'єднання бізнесу, звичайно пов'язані з тим, що така операція не впливає на податкову базу ідентифікованих активів і зобов'язань придбаного підприємства. Наприклад, якщо балансова вартість активу збільшується до його справедливої вартості, а податковою базою цього активу залишається собівартість попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, яка підлягає оподаткуванню і веде до відстроченого зобов'язання.

У результаті такі відстрочені податки впливають на величину гудвілу або суму будь-якого перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань над вартістю об'єднання.

Проте згідно з МСБО 12 підприємство-покупець не визнає відстрочених податкових зобов'язань, що виникають від первісного визнання гудвілу.

**ПРИКЛАД 16.7**

Компанія "Зурна" придбала інше підприємство за 1 500 тис. грн.

Справедлива вартість придбаних активів становить 2 100 тис. грн, а їхня податкова база 1 800 тис. грн.

Балансова вартість і податкова база зобов'язань придбаного підприємства (крім відстроченого податкового зобов'язання) дорівнює 750 тис. грн.

Різниця між справедливою вартістю і податковою базою придбаних активів — 300 тис. грн (2 100 тис. грн. — 1 800 тис. грн) включає: тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, 500 тис. грн і тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, 200 тис. грн. Податок на прибуток становить 30%.

На основі наведених даних розрахуємо гудвіл, що виникає внаслідок придбання, тис. грн:

<i>Вартість придбання</i>	<i>1 500</i>
<i>Придбані чисті активи:</i>	
<i>Придбані ідентифіковані активи</i>	
<i>(крім відстрочених податкових активів)</i>	<i>2 100</i>
<i>Відстрочений податковий актив (200 · 0,3)</i>	<i>60</i>
<i>Відстрочені податкові зобов'язання (500 · 0,3)</i>	<i>(150)</i>

Інші придбані ідентифіковані зобов'язання	(750)	(1 260)
Гудвіл		240.

Виходячи з цього, придбання підприємства буде відображено в обліку компанії "Зурна" таким записом, тис. дол.:

Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	60
Д-т рахунка "Гудвіл"	240
Д-т рахунків інших придбаних активів	2 100
К-т рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	150
К-т рахунків інших зобов'язань	750
К-т рахунка "Грошові кошти"	1 500.

У результаті придбання бізнесу іншого підприємства підприємство-покупець може визнати власний відстрочений податковий актив (який не було визнано до придбання), якщо існує ймовірність його відшкодування, наприклад за рахунок очікуваного податкового прибутку придбаного підприємства. У цьому випадку підприємство-покупець визнає відстрочений податковий актив, але не включає його до розрахунку гудвілу або суми будь-якого перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань над вартістю об'єднання.



ПРИКЛАД 16.8

Компанія "Команч" придбала дочірнє підприємство, яке мало тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню у сумі 400 тис. євро. Ставка податку на прибуток на час придбання становила 30%. Відстрочений податковий актив у сумі 120 тис. євро ($400 \cdot 0,3$) не було визнано ідентифікованим активом при визначенні гудвілу у сумі 500 тис. євро, який є результатом придбання.

Через два роки після придбання компанія "Команч" оцінила, що майбутнього прибутку вистачить для відшкодування вигоди від усіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Тому компанія "Команч" визнала відстрочений податковий актив у сумі 120 тис. євро та зменшила вартість гудвілу на 150 тис. євро ($500 \cdot 0,3$).

При цьому було зроблено такі записи, євро:

Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	120
К-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	120

одночасно

Д-т рахунка "Інші витрати"	150
К-т рахунка "Гудвіл"	150

Податкові наслідки операцій, за якими платіж здійснюється на основі акції

В окремих країнах компанії отримують податкові вигоди, пов'язані з платежами на основі акції. Вплив таких податкових вигід визначається різницею між балансовою вартістю активу, яка може дорівнювати нулю, та податковою базою

активу. Наприклад, компанія може отримати можливість вирахування з податкового прибутку, яке пов'язане з винагородою, сплаченою працівникам акціями, опціями на акції або іншими інструментами капіталу. При цьому сума такого вирахування може відрізнитися від суми накопичених витрат на винагороди та може виникати в наступних періодах. Так, згідно з МСФЗ 2 "Платіж на основі акції", компанія має визнавати витрати щодо послуг, наданих працівниками компанії, в оплату яких їм надано опціони, але податкове законодавство може не дозволяти вирахування з прибутку доти, доки опціони не буде здійснено.

Відстрочений податковий актив, пов'язаний з платежами на основі акцій, слід переоцінювати на кожну дату балансу на основі поточної оцінки підприємства податкових відрахувань та визнаних витрат на виплати працівникам. Визнання відстроченого податкового активу слід розподіляти на наступній основі:

- ✓ якщо оцінені (або фактичні) податкові вирахування є меншими або дорівнюють накопиченим визнаним витратам на виплати, пов'язаним з ними податкові вигоди визнаються у Звіті про прибутки та збитки;
- ✓ якщо оцінені (або фактичні) податкові вирахування перевищують накопичені визнані витрати, перевищення, пов'язане з податковими вигодами, визнається безпосередньо у складі власного капіталу.



ПРИКЛАД 16.9

Компанія "Муляж" надала 200 опціонів на акції власним працівникам. Справедлива вартість опціонів на дату надання становила 5 000 євро (25 євро на опціон). Ця сума буде визнана витратами на прямолінійній основі упродовж трьохрічного періоду набуття права. На кінець першого року внутрішня вартість кожного опціону становила 12 євро. Припустімо, що ставка податку на прибуток становить 30%, і компанія "Муляж" отримує податкове вирахування у розмірі внутрішньої вартості опціонів на дату їх здійснення.

Виходячи з цього, сума відображеного податкового активу на кінець першого року дорівнюватиме, євро:

$$12 \cdot 200 \cdot 1/3 \cdot 0,3 = 240$$

Частину цієї суми буде визнано у Звіті про прибутки та збитки:

$$[(5\,000 \cdot 1/3) \cdot (0,3 \cdot 1/3)] = 167,$$

а решту — безпосередньо у капіталі:

$$(12 \cdot 200) - (500 \cdot 1/3) \cdot (0,3 \cdot 1/3) = 73.$$

При цьому було зроблено такий запис:

Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	240
К-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	167
К-т рахунка "Власний капітал"	73.

Якщо в майбутніх періодах витрати перевищуватимуть внутрішню вартість, суму, відображену у складі капіталу, буде включено до Звіту про прибутки та збитки.

МСФЗ 2 також містить наступні положення щодо платежів на основі акції з використанням інструментів капіталу:

- ✓ податкові вигоди, відображені безпосередньо в капіталі, слід включати в очікувані емісійні надходження для цілей обчислення прибутку на акції;
- ✓ податкові грошові потоки слід класифікувати відповідно до визнання податкових вигід у Звіті про прибуток та у капіталі. Тому будь-які податкові вигоди, визнані у складі прибутків (збитків), слід класифікувати у Звіті про рух грошових коштів у складі операційних грошових потоків. Відповідно будь-які податкові вигоди, визнані у капіталі, слід класифікувати як грошові потоки від фінансової діяльності.

Щодо платежу на основі акцій з використанням коштів, МСФЗ 2 також вимагає оцінювати податкові вирахування на основі поточної ціни акції. В результаті усі податкові вигоди слід визнавати у складі прибутку (збитку).

Перенесення податкових збитків

Податковий збиток виникає, коли податкові (валові) витрати за звітний період перевищують податковий (валовий) дохід. За таких обставин компанія не сплачує податку на прибуток за цей період та у разі, якщо це передбачено законодавством, може переносити податковий збиток на кілька періодів назад або вперед.

Наприклад, у США федеральне податкове законодавство дозволяє платнику податків переносити податковий збиток на три роки назад і на п'ятнадцять років уперед.

Перенесення податкових збитків назад означає, що компанія отримує право на відшкодування податків на прибуток, сплачених у попередні періоди. Отже, сума перенесеного назад податку відображається в обліку компанії як дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У разі перенесення податкових збитків вперед підприємство отримує право на вирахування відповідних сум при визначенні податкового прибутку в майбутніх періодах, тобто виникає відстрочений податковий актив. При цьому згідно з МСБО 12 відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на подальші періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг тією мірою, якою є ймовірним майбутній податковий прибуток, щодо якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

Це означає, що наявність податкового збитку є вагомим свідченням того, що майбутнього податкового прибутку не буде. Тому підприємство, що має податкові збитки, може визнавати відстрочений податковий актив щодо їх перенесення на майбутні періоди лише в межах наявних тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, або за наявності інших переконливих свідчень того, що буде отримано достатній податковий прибуток у майбутньому.



ПРИКЛАД 16.10

Наведемо дані компанії МХ про податковий прибуток (збиток) і суми сплаченого податку на прибуток за 1998–2002 роки, дол.

Рік	Податковий прибуток (збиток)	Ставка податку на прибуток	Податок на прибуток
1998	600 000	30%	180 000
1999	400 000	— — —	120 000

2000	500 000	---	150 000
2001	200 000	---	60 000
2002	(1 500 000)	---	0

Компанія вирішила скористатися правом на перенесення податкового збитку на три роки назад, що дає їй право на відшкодування податку на прибуток, сплаченого у 1999—2001 роках у сумі 330 000 (120 000 + 150 000 + 60 000) дол.

Крім того, компанія визначила, що має підстави для перенесення податкових збитків на наступні періоди шляхом визнання відстроченого податкового активу в сумі 228 000 [(1 500 000 - 740 000) · 0,3] дол.

У цьому випадку перенесені податкові збитки будуть відображені в 2002 році в обліку компанії МХ такими записами:

На суму вигоди від перенесення податкового збитку на попередні періоди, дол.:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість з податку на прибуток" 330 000

К-т рахунка "Дохід з податку на прибуток" 330 000.

На суму вигоди від перенесення податкового збитку на майбутні періоди, дол.:

Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив" 228 000

К-т рахунка "Дохід з податку на прибуток" 228 000.

Рахунок "Дохід з податку на прибуток", по суті, є контрарним до рахунка "Витрати з податку на прибуток".

Припустімо, 2002 року в компанії МХ не було постійних і тимчасових різниць. Тоді податок з прибутку буде відображено у Звіті про прибутки та збитки таким чином (табл. 16.4).

Таблиця 16.4. Фрагмент Звіту про прибутки та збитки компанії МХ за 2002 рік

Стаття	Сума, дол.
Прибуток (збиток) до оподаткування	(1 500 000)
Дохід з податку на прибуток	558 000
Чистий прибуток (збиток)	<u>(942 000)</u>

Інші зміни суми відстрочених податків на прибуток

Слід зазначити, що зміна балансової вартості відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань не завжди пов'язана зі зміною суми відповідних тимчасових різниць.

Балансова вартість відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань може змінюватися також унаслідок:

- ✓ зміни ставок оподаткування або податкового законодавства;
- ✓ переоцінки спроможності відшкодувати відстрочені податкові активи;
- ✓ зміни передбаченого способу відшкодування балансової вартості активу.

Якщо в країні діє практика оголошення ставок оподаткування державними органами, які набирають чинності через кілька місяців після оголошення, тоді для оцінки відстрочених податків застосовують оголошену ставку оподаткування.



ПРИКЛАД 16.11

У грудні 2002 року було прийнято новий закон про податок на прибуток, згідно з яким ставка податку на прибуток знизилася з 35% до 30%.

Закон набирає чинності з 1 січня 2003 року. Припустімо, на початок 2002 року компанія мала лише одну тимчасову різницю в сумі 1 000 000 дол., яка є перевищенням суми податкової амортизації над балансовою сумою накопиченої амортизації. Наслідком цього є відстрочене податкове зобов'язання в сумі 350 000 дол. ($1\,000\,000 \cdot 0,35$), яке підлягає погашенню протягом 2003—2006 років. Виходячи з цього, на кінець 2002 року відстрочене податкове зобов'язання становило 312 500 дол.:

	2003	2004	2005	2006	Разом
Сума, що підлягає оподаткуванню	250 000	250 000	250 000	250 000	1 000 000
Ставка податку на прибуток	0,35	0,3	0,3	0,3	
Відстрочене податкове зобов'язання	<u>87 500</u>	<u>75 000</u>	<u>75 000</u>	<u>75 000</u>	<u>312 500.</u>

Отже, наприкінці 2002 року слід скоригувати суму відстроченого податкового зобов'язання на 37 500 дол., що буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	37 500
К-т рахунка "Дохід з податку на прибуток"	37 500.

Балансову вартість відстроченого податкового активу слід переглядати на кожну дату балансу. Підприємству необхідно зменшити балансову вартість відстроченого податкового активу в тих межах, в яких більше не буде ймовірною наявність податкового прибутку, достатнього, щоб використати вигоду від цього відстроченого податкового активу повністю або частково.



ПРИКЛАД 16.12

Припустімо, 31 березня 2004 року компанія МХ (див. приклад 16.10) визнає, що очікуваний податковий прибуток не перевищить 200 000 дол. Це означає, що компанія не зможе вирахувати всю суму відстроченого податкового активу, який становить 228 000 дол.

Тому слід скоригувати суму відстроченого податкового активу, що буде відображатися записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	28 000
К-т рахунка "Відстрочений податковий актив"	28 000.

Альтернативним варіантом є застосування рахунка "Коригування оцінки відстроченого податкового активу, який є контрактивним до рахунка "Відстрочений податковий актив".

На кожну дату балансу підприємство переоцінює невизнані відстрочені податкові активи. Підприємство визнає раніше не визнані відстрочені податкові

активи тією мірою, якою існує ймовірність, що майбутній податковий прибуток дозволить відшкодувати відстрочений податковий актив.



ПРИКЛАД 16.13

Припустімо, в середині 2004 року значно зріс попит на продукцію компанії МХ, що дає можливість очікувати податковий прибуток, достатній для відшкодування невизнаного податкового активу.

У цьому випадку раніше списана сума відстроченого податкового активу буде відображена записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Відстрочений податковий актив"	28 000
<i>К-т</i> рахунка "Дохід з податку на прибуток"	28 000.

Податкові наслідки відшкодування балансової вартості певних активів чи зобов'язань можуть залежати від засобу відшкодування або компенсації, наприклад, у деяких країнах:

- збільшення капіталу не підлягає оподаткуванню за такою самою ставкою, як інший податковий прибуток;
- сума, яка вираховується з метою оподаткування після продажу активу, перевищує суму, яку можна вирахувати як амортизацію.



ПРИКЛАД 16.14

Ставка податку на прибуток становить 30% у разі продажу активу та 35% у разі його використання.

Підприємство придбало мобільні телефони на суму 50 тис. грн з метою перепродажу та визнало відстрочене податкове зобов'язання в сумі 15 тис. грн (50 тис. грн · 0,3).

Після цього було вирішено частину мобільних телефонів на суму 10 тис. грн перевести до складу основних засобів та використовувати в процесі господарської діяльності підприємства.

Виходячи з цього, відстрочене податкове зобов'язання зростає до 15,5 тис. грн:

$$(40 \cdot 0,3) + (10 \cdot 0,35) = 15,5 \text{ тис. грн.}$$

Отже, необхідно скоригувати відстрочене податкове зобов'язання таким записом, грн.:

<i>Д-т</i> рахунка "Витрати з податку на прибуток"	500
<i>К-т</i> рахунка "Відстрочене податкове зобов'язання"	500.

Наведені приклади припускають відсутність інших тимчасових різниць. За наявності інших тимчасових різниць слід враховувати зміни у відстрочених податкових активах і відстрочених податкових зобов'язаннях (див. **приклад 16.4**).

16.3. ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ПОДАТКІВ НА ПРИБУТОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Згідно з МСБО 12, за певних умов дозволяється згортати податкові активи та податкові зобов'язання, тобто відображати в балансі лише їхні різниці (чисту суму).

Зокрема, підприємство може згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання лише тоді, коли воно має певне юридичне право на таке згордання та має намір погасити зобов'язання за рахунок активу (або продажу активу з одночасним погашенням зобов'язання). Вважається, що підприємство має повне юридичне право на згордання поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань, якщо вони стосуються податків на прибуток, які були накладені тим самим податковим органом, який дозволяє підприємству здійснювати чи отримувати єдиний чистий платіж.

Своєю чергою, підприємству дозволяється згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання лише за умови, що:

- підприємство має повне юридичне право на згордання поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань;
- відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що стягуються тим самим податковим органом.

При цьому в консолідованих фінансових звітах відстрочений податковий актив одного підприємства в групі можна згортати з відстроченим податковим зобов'язанням іншого підприємства в групі тільки тоді, коли ці підприємства мають повне юридичне право здійснювати або отримувати єдиний платіж на чисту суму і мають намір провести або отримати такий єдиний платіж на чисту суму (або відшкодувати актив та одночасно погасити зобов'язання) в кожному майбутньому періоді.



ПРИКЛАД 16.15

На 31 грудня 2002 року підприємство має поточну дебіторську заборгованість з податку на прибуток у сумі 6 000 дол. та поточне зобов'язання з податку на прибуток 50 000 дол.

Відстрочені податкові активи на цю дату становлять 40 000 дол., а відстрочені податкові зобов'язання — 35 000 дол.

Подання наведених податкових активів і податкових зобов'язань проілюстровано в табл. 16.5 і 16.6.

Таблиця 16.5. Розгорнуте подання податкових активів і податкових зобов'язань

Актив		Пасив	
Непоточні активи		Довгострокові зобов'язання	
Відстрочений податковий актив	40 000	Відстрочене податкове зобов'язання	35 000
Поточні активи		Поточні зобов'язання	
Дебіторська заборгованість з податку на прибуток	6 000	Податок на прибуток, що підлягає сплаті	50 000

Таблиця 16.6. Згорнуте подання податкових активів і податкових зобов'язань

Актив		Пасив	
Непоточні активи		Поточні зобов'язання	
Відстрочений податковий актив	5 000	Податок на прибуток, що підлягає сплаті	44 000

МСБО 12 містить докладний перелік інформації, яка підлягає окремому розкриттю у фінансовій звітності (підприємства). Основні елементи такої інформації наведено на *рис. 16.3*.

При цьому пояснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком може бути надано у формі узгодження:

- ✓ сум податкових витрат (доходів) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування (розкриваючи також основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати);
- ✓ сум середньої чинної ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати (розкриваючи також основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати).

Ставкою оподаткування, що підлягає застосуванню, звичайно є внутрішня ставка країни, у якій розташоване підприємство, яка поєднує ставку оподаткування для загальнодержавного та місцевих податків. Якщо компанія діє у кількох країнах, доцільно робити узгодження за кожною країною, а потім об'єднувати їх. Своєю чергою, середня ставка оподаткування дорівнює:

$$\frac{\text{Витрати (дохід) з податку на прибуток}}{\text{Обліковий прибуток}}$$

Оскільки суми невизначених відстрочених податкових зобов'язань, що виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані компанії, а також від часток у спільних підприємствах, досить часто неможливо визначити, МСБО 12 дозволяє розкривати інформацію лише про загальну суму основних тимчасових різниць, а розкриття інформації про відстрочені податкові зобов'язання не вимагається. Крім інформації, наведеної на *рис. 16.3*, підприємству слід розкривати суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

- а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх податкових прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від анулювання існуючих тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню;
- б) підприємство зазнало збитків у поточному або у попередньому періоді у податковій юрисдикції, до якої належить відстрочений податковий актив.

Також підприємство має розкривати інформацію про:

- ✓ непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, пов'язані з податками на прибуток;
- ✓ суттєвий вплив на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання, зміни ставок оподаткування або податкового законодавства, які запроваджуються або проголошуються після дати балансу.



Рис. 16.3. Склад інформації, окреме розкриття якої вимагається згідно з МСБО 12

Наведемо приклад розкриття інформації про податки на прибуток.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "BAYER"

[11] Податки на прибуток

Ця стаття включає податки на прибуток, сплачені або нараховані в індивідуальних країнах, плюс відстрочені податки. Відстрочені податки виникли від тимчасових різниць між балансовою сумою активів або зобов'язань в обліковому та податковому балансах, від консолідованих оцінок та реалізованих збитків, перенесених на майбутні періоди. Відстрочені податки розраховані за ставками, які є діючими згідно з законодавством або вже прийняті щодо майбутніх періодів, на дату балансу, є очікуваними для застосування в індивідуальних країнах на час реалізації.

Розподіл прибутку до оподаткування та витрат з податку на прибуток є таким:

	Млн євро	2002	2001
Прибуток до оподаткування			
Німеччина		1 392	971
Інші країни		(436)	144
		956	1 115
Податки на прибуток, сплачені або нараховані			
Німеччина		129	122
Інші країни		169	502
		298	624
Відстрочені податки			
— від тимчасових різниць		(185)	(272)
— від збитків, перенесених на майбутні періоди		(405)	(470)
		(107)	154

Оціночну поправку визнано за рахунок податкового збитку, перенесеного на майбутні періоди, коли недостатньо впевненості, що цей прибуток буде реалізованим.

У вересні 2002 року уряд Німеччини прийняв законодавство, яке забезпечує допомогу людям, що постраждали внаслідок сезонної повені влітку 2002 року. Для цього передбачено збільшити ставку податку на прибуток з 25% до 26,5% лише на 2003 рік. Оскільки підвищена ставка податку суттєво не впливає на звітність Групи за 2002 рік, витрати щодо відстрочених податків не змінилися у результаті зміни ставок оподаткування. В 2001 році зміни ставок оподаткування зменшили витрати з відстроченого податку на 8 млн євро.

Відстрочені податки, обчислені згідно з МСБО 12 (Податки на прибуток), є результатом тимчасових різниць між обліком і податковим балансом індивідуальних консолідованих компаній, пов'язаних із визнанням та/або оцінкою певних статей.

Відстрочені податкові активи відносяться до таких статей балансу:

Млн євро	На 31 грудня 2002		На 31 жовтня 2001	
	Відстрочені податкові активи	Відстрочені податкові зобов'язання	Відстрочені податкові активи	Відстрочені податкові зобов'язання
Нематеріальні активи	416	1 589	438	177
Основні засоби	419	1 558	243	1 672
Інвестиції	52	106	20	88
Запаси	308	75	267	86
Дебіторська заборгованість	113	70	122	53
Інші поточні активи	52	242	11	189
Пенсійне забезпечення	328	225	357	247
Інші забезпечення	254	66	166	74
Інші зобов'язання	55	172	158	30
Збитки, перенесені на майбутні періоди	743	—	282	—
Оціночна поправка для збитків, перенесених на майбутні періоди	(123)	—	(78)	—
	2 617	4 103	1 986	2 616
Згортання	(1 650)	(1 650)	(1 378)	(1 378)
	967	2 453	608	1 238

У 2002 році відстрочені податкові активи в сумі 331 млн євро та відстрочені податкові зобов'язання в сумі 1 340 млн євро пов'язані зі змінами у сфері консолідації. Використання податкового збитку, перенесеного на майбутні періоди з попередніх років, зменшило суму податків на прибуток, сплачених або нарахованих в 2002 році, на 11 млн євро (2001 р.: 88 млн євро).

Оцінка існуючого податку, перенесеного на майбутні періоди за датою скінчення терміну, є такою:

Млн євро	31 грудня 2002	31 грудня 2001
В межах одного року	17	6
В межах двох років	4	11
В межах трьох років	17	16
В межах чотирьох років	17	50
В межах п'яти або більше років	1 936	653
	1 991	736

Відстрочені податкові активи в сумі 620 млн євро (2001 р.: 204 млн євро) визнані у складі 1 731 млн євро (2001 р.: 540 млн євро) у збитку, перенесеному на майбутні періоди, який є прибутком, що, ймовірно, буде реалізований у майбутньому.

Результатом визнання цих відстрочених податкових активів є відстрочений податковий прибуток в сумі 220 млн євро (2001 р.: 198 млн євро).

Відстрочені податкові зобов'язання не було визнано щодо тимчасових податкових різниць, пов'язаних з інвестиціями в закордонні дочірні компанії в сумі 3 327 млн євро (2001 р.: 3 030 млн євро), оскільки "Вауер" визначив, що прибуток не буде розподілено в осяжному майбутньому.

Якщо відстрочені податки було визнано для цих тимчасових різниць, зобов'язання базується лише на ставках податку на дивіденди. У більшості країн угода щодо подвійного оподаткування забезпечує, що сплачені податки на дивіденди можуть бути вираховувані з податкової бази або податку, що підлягає сплаті в Німеччині.

Фактичний податок на прибуток в 2002 році був 107 млн євро (2001 р.: 154 млн євро витрат). Ця цифра відрізняється на 465 млн євро (2001 р.: 259 млн євро) від 358 млн євро витрат (2001 р.: 415 млн євро витрат), які є результатом застосування до прибутку до оподаткування Групи ставки податку 37,5% (2001 р.: 37,1%), яка є середньозваженою теоретичних ставок податку індивідуальних компаній Групи.

Узгодження теоретичних та фактичних витрат з податку на прибуток Групи є таким:

	2002		2001	
	Млн євро	%	Млн євро	%
Теоретичні витрати з податку на прибуток	358	100	413	100
Менші податки внаслідок прибутку, звільненого від оподаткування	(677)	(189)	(283)	(68)
Більші податки внаслідок витрат, що не вираховуються з метою оподаткування	168	47	47	11
Інший податковий вплив	44	12	(23)	(5)
Фактичні витрати з податку на прибуток	(107)	(30)	154	38
Ефективна ставка податку, %	(11,2)	—	13,8.	

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

Порядок визнання, оцінки та розкриття забезпечень, а також відображення непередбачених зобов'язань і активів визначає МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”.

МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” ухвалено в червні 1998 року і набрав чинності для річних фінансових звітів з 1 липня 1999 року або пізніше. Він замінив ту частину МСБО 10 “Події після дати балансу”, що стосується непередбачених подій. КМСБО схвалив також важливі зміни до МСБО 22 “Об'єднання підприємств” щодо забезпечень, які виникають у результаті об'єднання, внаслідок придбання, але пізніше зміни призвели до деяких суперечностей між обома МСБО.

У 2004 році до МСБО 37 було внесено окремі зміни та доповнення у зв'язку з прийняттям МСФЗ 2 “Платіж на основі акції”, МСФЗ 4 “Страхові контракти” і МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинення діяльності”.

МСБО 37 має застосовуватися всіма підприємствами для обліку забезпечень, непередбачених зобов'язань і непередбачених активів, за винятком:

- ✓ тих, які є результатом фінансових інструментів, відображуваних в обліку за справедливою вартістю;
- ✓ тих, які є результатом контрактів з виконанням у майбутньому, крім випадків, коли контракт є обтяжливим;
- ✓ тих, на які поширюється сфера застосування інших стандартів.

Тому коли інший стандарт стосується конкретного забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу, слід застосовувати цей стандарт замість МСБО 37. Наприклад, МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” стосується підходу покупця до непередбачених зобов'язань, які з'явилися при об'єднанні бізнесу. Потрібні певні типи забезпечень розглядаються у інших стандартах, зокрема:

- ✓ будівельні контракти (МСБО 11 “Будівельні контракти”);
- ✓ податки на прибуток (МСБО 12 “Податки на прибуток”);
- ✓ оренда (МСБО 17 “Оренда”). Проте оскільки МСБО 17 не містить жодних конкретних вимог до розгляду обтяжливої угоди про операційну оренду, в таких випадках застосовується МСБО 37;
- ✓ виплати працівникам (МСБО 19 “Виплати працівникам”);
- ✓ дохід (МСБО 18 “Дохід”) у випадках, коли суми, розглянуті як забезпечення, пов'язані з визнанням доходу: коли підприємство дає гарантії в обмін на гонорар;

- ✓ страхові контракти (МСФЗ 4 “Страхові контракти”). Проте МСБО 37 застосовується до забезпечень, непередбачених активів і непередбачених зобов’язань страхувальника, інших, ніж ті, що виникають із зобов’язань і прав за страховими контрактами, які є сферою застосування МСФЗ 4.

Проте до забезпечень реструктуризації застосовують положення МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”.

Якщо реструктуризація відповідає визначенню припиненої діяльності, МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність” може вимагати розкриття додаткової інформації. Сферу застосування МСБО 37 подано на *рис. 17.1*.

17.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Визначення та класифікація забезпечень

Забезпечення (Provision) — 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.

Водночас забезпечення необхідно відрізнити від інших зобов’язань, таких як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування.

Торговельна кредиторська заборгованість (Trade Payables) — це зобов’язання оплатити товари або послуги, отримані чи поставлені (і на які виставлено рахунки) або офіційно узгоджені з постачальником.

Нарахування (Accruals) — це зобов’язання оплатити товари або послуги, які отримано або поставлено, але вони не були сплачені, на них не було виставлено рахунків і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов’язані з нарахованою заробітною платою).

На відміну від інших зобов’язань, забезпечення передбачають існування невизначеності щодо терміну або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення зобов’язань.

Слід зазначити, що іноді необхідно оцінити суму або визначити термін нарахувань, проте невизначеність щодо нарахувань є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

- ✓ підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події;
- ✓ ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості;
- ✓ можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Теперішня заборгованість

Існування теперішньої заборгованості є основною характеристикою зобов’язання. Зобов’язання можуть мати юридичну силу внаслідок контрактних

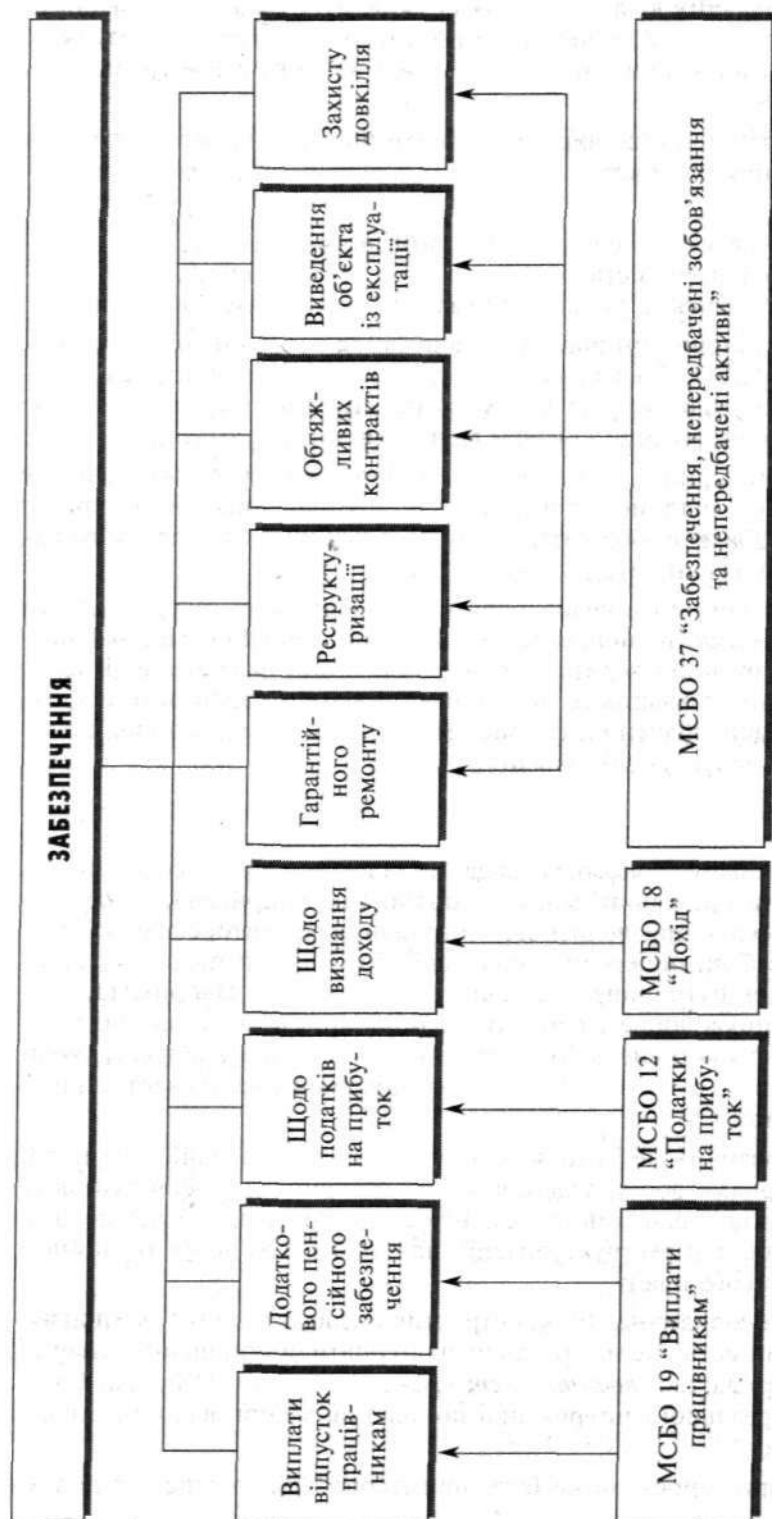


Рис. 17.1. Сфера застосування МСФЗ щодо забезпечень

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 відносини.

Наприклад, якщо підприємство вирішує змінити політику і виправляти вади своєї продукції, суми очікуваних витрат щодо реалізованих товарів вважатимуться зобов'язанням.

Якщо підприємство не має теперішньої заборгованості, воно не має і не визнає зобов'язання. Якщо підприємство має теперішню заборгованість, зобов'язання може існувати і визнаватися за умови дотримання інших критеріїв визнання.

Іноді виникають труднощі при вирішенні існування теперішньої заборгованості у підприємства. МСБО 37 визначає, що у разі коли ймовірніше, що теперішня заборгованість існувала (ніж не існувала) на дату балансу, підприємство визнає забезпечення (якщо всі інші критерії визнання дотримуються).

Проте у разі коли ймовірніше, що теперішня заборгованість існувала (ніж не існувала) на дату балансу, підприємство не визнає забезпечення, але розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання (якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, є віддаленою).

У таких випадках, коли немає визначеності щодо існування теперішньої заборгованості на дату балансу, підприємство враховує всі 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.

Минула подія

Згідно з "Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів", зобов'язання виникають у результаті минулих подій. Так, наприклад, придбання товарів і отримання послуг призводить до виникнення кредиторської заборгованості (якщо вони не були попередньо сплачені або сплачені після доставки). Забезпечення може виникнути лише у результаті минулої події. Наприклад, юридичне зобов'язання виникає лише у випадку, коли підприємство реалізувало товари з дефектами. Конструктивне зобов'язання виникає лише у випадку, коли, наприклад, підприємство оголошує свою політику щодо повернення вартості продажу за повернені товари.

Теперішня заборгованість не може виникнути в результаті майбутніх подій, таких як майбутній продаж або укладання угоди. Наприклад, зобов'язання не може бути визнаним для гарантійного ремонту щодо товарів, які ще не були вироблені і продані, або для реструктуризації, для якої ще не існує офіційного плану і не оголошено цього плану.

Подія, яка створює юридичне або конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що підприємство не має реальної альтернативи погашення теперішньої заборгованості, називається *подією, що створює зобов'язання (Obligation Event)*. Підприємство не має реальної альтернативи погашення заборгованості, створеної подією, лише коли:

- ✓ погашення заборгованості може бути примусово забезпечене в судовому порядку;

- ✓ у разі конструктивного зобов'язання подія (яка може бути дією підприємства) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що підприємство погасить заборгованість.

Зобов'язання, які виникають у результаті минулих подій, існуватимуть незалежно від майбутніх дій підприємства. Отже, зобов'язання сплатити штрафи або понести витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля є теперішньою заборгованістю, яка виникла внаслідок минулої події і не залежить від майбутніх дій підприємства (підприємство має вже причину забруднення довкілля і не може уникнути штрафів і витрат на очищення).

Навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог підприємство може мати намір (або необхідність) понести видатки для продовження конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на підрозділі певного типу). Оскільки підприємство може уникнути майбутніх видатків унаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), воно не має жодної теперішньої заборгованості за цими майбутніми видатками, а отже, забезпечення не визнається.

Ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди

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 (тобто ймовірність того, що подія відбудеться, перевищує ймовірність того, що подія не відбудеться).

Вибуття ресурсів є звичайно платежами грошових коштів або їх еквівалентів, проте може бути передача інших активів.

Наприклад, у випадку гарантій підприємство може понести витрати при здійсненні ремонту або може замінити товари з наявних запасів.

Якщо є низка подібних зобов'язань, ймовірність того, що для їх погашення буде необхідним вибуття, визначається для зобов'язань у цілому.

Наприклад, у випадку надання гарантій ймовірність вибуття для будь-якого одного продажу може бути малою, проте, звичайно, ймовірніше, що вибуття ресурсів буде необхідним при понесенні гарантійних витрат з усього продажу.

Достовірна оцінка

Оскільки сума забезпечення звичайно є невизначеною, підприємство змушене застосовувати попередні оцінки. Проте застосування попередніх оцінок є важливим етапом складання фінансових звітів. Здебільшого підприємство спроможне визначити діапазон можливих результатів майбутніх подій і таким чином зробити попередню оцінку зобов'язання. Така оцінка є достатньо достовірною для застосування при визнанні забезпечення. У надзвичайних випадках, коли немає можливості зробити попередню достовірну оцінку зобов'язання, таке зобов'язання не визнається в балансі, а розкривається як непередбачене зобов'язання.

Якщо усі зазначені критерії не виконуються, забезпечення не визнається.

Зокрема, не відповідають визначенню забезпечення:

- ✓ майбутні операційні збитки;
- ✓ непередбачені зобов'язання.

Майбутні операційні збитки не відповідають критеріям визнання, визначеним для забезпечень, оскільки вони не є зобов'язаннями і не виникають у результаті минулої події. Таким чином, забезпечення не слід визнавати для майбутніх операційних збитків. Проте очікування майбутніх операційних збитків є ознакою того, що корисність певних активів господарської одиниці може зменшитися. Сума відшкодування цих активів повинна визначатися згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів".

Хоча забезпечення у загальному сенсі є непередбаченими, оскільки вони не визначені за термінами або сумою, МСБО 37 виокремлює забезпечення від непередбачених зобов'язань.

Непередбаченні зобов'язання не визнаються як зобов'язання в балансі, оскільки вони є:

- ✓ можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має підприємство теперішню заборгованість), які могли б спричинити вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди;
- ✓ теперішньою заборгованістю, яка не відповідає критеріям визнання (оскільки або неможливо, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, або не можна достатньо достовірно оцінити суму зобов'язання).

Алгоритм аналізу визнання забезпечення наведено на *рис. 17.2*.

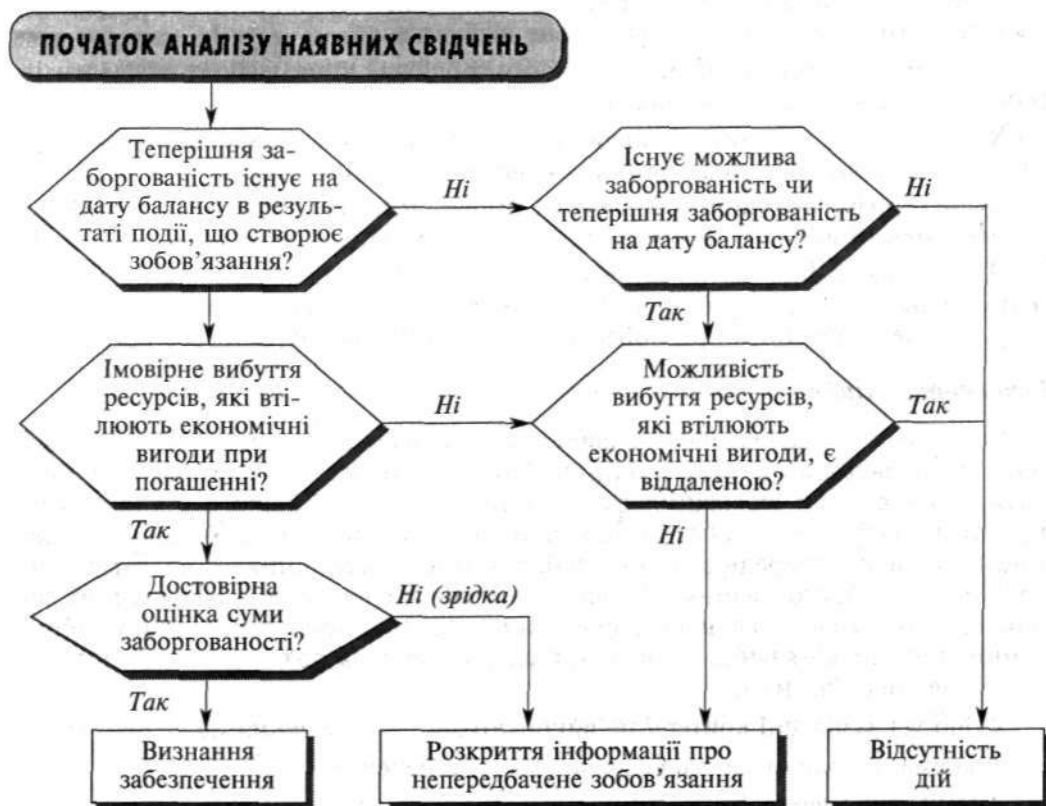


Рис. 17.2. Алгоритм визнання забезпечень

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

Наведені критерії визнання стосуються як юридичних, так і конструктивних зобов'язань.

Юридичне зобов'язання (Legal Obligation) — це зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- ✓ контракту (його явних чи неявних умов);
- ✓ законодавства;
- ✓ іншої дії закону.

Якщо новий закон створює юридичне зобов'язання і деталі запропонованого нового закону ще остаточно не визначені, заборгованість виникає лише тоді, коли закон буде фактично прийнято і якщо він буде таким самим, як і проект. Існування проекту закону не дає підстав розглядати таке зобов'язання як юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання, оскільки в більшості випадків фактична впевненість у набранні законом чинності буде неможливою, доки закон не набере чинності.

Прикладами юридичних зобов'язань є зобов'язання щодо:

- ✓ ремонту або заміни 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.

Розглянемо кілька прикладів щодо аналізу юридичних зобов'язань.



ПРИКЛАД 17.1

Уряд країни запроваджує низку змін у Податковому кодексі до системи оподаткування прибутку. У результаті таких змін підприємству, яке працює в секторі фінансових послуг, треба буде здійснити перепідготовку частини адміністративного персоналу та персоналу відділу збуту, щоб забезпечити постійну відповідність вимогам регулювання фінансових послуг. На дату балансу перепідготовки штату ще не було. Теперішнього зобов'язання на дату балансу не існує, оскільки події, що створює зобов'язання (перепідготовка кадрів), не було.

Забезпечення не визнається. Бухгалтерський запис не здійснюється.



ПРИКЛАД 17.2

Підприємство "Обіжник" виготовляє і встановлює замовникам печі. Поточна модель печі має футерівку, яку треба замінювати кожні n років з технічних причин. На дату балансу замовники використали футерівку протягом трьох років. Законодавчих вимог щодо витрат на оновлення немає.

На дату балансу теперішнього зобов'язання не існує. Забезпечення не визнається.

Витрати на зміну футерівки не визнаються, тому що на дату балансу немає зобов'язання замінити футерівку незалежно від майбутніх дій підприємства, — навіть намір понести видатки залежить від підприємства, яке вирішує, продовжувати експлуатацію печі чи замінити футерівку. Замість визнання забезпечення при нарахуванні амортизації футерівки враховується ступінь її амортизації, тоб-

то амортизація нараховується протягом п'яти років. Витрати на зміну футерівки, понесені після цього, капіталізуються в міру амортизації кожної нової футерівки, і показуються нарахування амортизації протягом наступних п'яти років.

Бухгалтерські записи не здійснюються.

Конструктивне зобов'язання (Constructive Obligation) — це зобов'язання, яке є наслідком дій 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;
- ✓ як наслідок підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Приклади конструктивних зобов'язань включають:

- ✓ політику (швидше, ніж контрактні зобов'язання) повернення вартості, сплаченої за повернені товари, продукцію;
- ✓ публічне проголошення, конкретний план закриття підприємства або іншого учасника господарської діяльності;
- ✓ політику (швидше, ніж юридичне зобов'язання) охорони довкілля.

Зобов'язання завжди пов'язане з іншою стороною, щодо якої воно існує. Проте підприємство може не знати особи, щодо якої існує зобов'язання.

Наприклад, замовники є однією стороною за зобов'язаннями здійснити гарантійні ремонти, і службовці є іншою стороною за зобов'язаннями здійснити платежі при їх звільненні у зв'язку зі скороченням робочих місць.

Оскільки зобов'язання завжди є зобов'язанням іншій стороні, з цього випливає, що рішення керівників або ради не спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання на дату балансу, якщо до дати балансу таке рішення не повідомили тим, на кого воно впливає, і в них не виникло справедливе очікування того, що підприємство виконає свої зобов'язання.



ПРИКЛАД 17.3

Політика магазину роздрібної торгівлі полягає у відшкодуванні покупок незадоволених клієнтів, навіть якщо магазин не має юридичної заборгованості робити це. Його політика відшкодувань широковідома.

Подія, яка створює зобов'язання, — це продаж виробу, що спричиняє конструктивне зобов'язання, оскільки політика магазину викликала в частини його клієнтів обґрунтоване очікування, що магазин відшкодує покупки.

Отже, подія створює теперішнє зобов'язання магазину щодо відшкодування покупок незадоволених клієнтів.

Отож існує ймовірне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди при погашенні — у вигляді частини товарів, яка буде повернена для відшкодування, — але кращою оцінкою витрат на відшкодування визнають забезпечення на відшкодування покупок незадоволених клієнтів.

Бухгалтерський запис при створенні забезпечення:

Д-т рахунка "Витрати на відшкодування покупок" ("Витрати на збут")

К-т рахунка "Забезпечення на відшкодування покупок незадоволених клієнтів".

17.2. ОЦІНКА ТА ВИКОРИСТАННЯ 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 (Best Estimate) — 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 тощо);
- ✓ додаткових свідчень, які є наслідком подій після дати балансу.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід:

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

При цьому слід пам'ятати, що забезпечення визначається у валовій сумі, тобто до сплати податку на прибуток. Податкові наслідки оцінки та зміни забезпечення визначаються згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".

В узагальненому вигляді правила оцінки забезпечень наведено на *рис. 17.3*.



Рис. 17.3. Загальні правила оцінки забезпечень

Ризики та невизначеності

Складність оцінки забезпечення обумовлена невизначеністю 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 (Expect Value) — це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою ймовірності їх. Очікувану вартість обчислюють за формулою

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i P_i,$$

де \bar{A} — очікувана вартість;

A_i — значення змінної величини для певної події (i);

P_i — ймовірність певної події (i).



ПРИКЛАД 17.4

Підприємство "Скарби" продає товари з гарантією, яка становить 12 місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт становили б 100 000 грн. Якби значні дефекти були виявлені у всіх проданих виробках, витрати на ремонт становили б 600 000 грн.

Минулий досвід підприємства і майбутні очікування свідчать, що протягом наступного року 80% проданих товарів не матимуть жодних дефектів, 15% проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5% проданих товарів матимуть значні дефекти.

Виходячи з наведеної інформації, очікувана вартість витрат на гарантійний ремонт дорівнює:

$$(80\% \cdot 0) + (15\% \cdot 100\,000) + (5\% \cdot 600\,000) = 15\,000 + 30\,000 = 45\,000 \text{ грн.}$$

На підставі цього розрахунку в бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Д-т рахунка "Витрати на гарантійний ремонт"	45 000
К-т рахунка "Забезпечення на гарантійний ремонт"	45 000.

У випадках коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.



ПРИКЛАД 17.5

Очікується, що витрати на відновлення довкілля становитимуть суму між 500 000 грн і 800 000 грн. При цьому існує однакова ймовірність для кожного значення витрат у цьому діапазоні. В цьому випадку очікувана вартість витрат на відновлення довкілля дорівнюватиме:

$$\frac{500\,000 + 800\,000}{2} = 650\,000 \text{ (грн).}$$

Коли оцінюють одне зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкраща оцінка зобов'язання. Проте навіть у такому випадку підприємство розглядає інші можливі результати. У випадках коли інші можливі результати або здебільшого вищі, або здебільшого нижчі, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума.



ПРИКЛАД 17.6

Підприємство “Завіса” має виправити значний дефект у деталі устаткування, яке було виготовлено для замовника. Найбільш імовірний результат, що ремонт призведе до витрат на суму 500 000 грн. Проте існує ймовірність того, що подальші роботи спричинять додаткові витрати у сумі 50 000 грн. Ймовірність здійснення ремонту з першої спроби становить 85%, ймовірність подальших робіт — 15%.

Отже, хоча найбільш імовірно, що ремонт буде вдалим з першої спроби, підприємству слід розглядати інший можливий результат. Тому очікувана вартість забезпечення становитиме:

$$(85\% \cdot 500\,000) + (15\% \cdot 50\,000) = 432\,500 \text{ грн.}$$

На рахунках бухгалтерського обліку нарахування забезпечення буде відображено так (грн):

Д-т рахунка “Витрати на ремонт”	432 500
К-т рахунка “Забезпечення ремонтних робіт”	432 500.

Ризики та невизначеності, неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами, треба мати на увазі для отримання найкращої оцінки забезпечення.

Прикладом, що викликає найбільшу стурбованість, є судовий процес, в якому підприємство має можливість або виграти, або програти.



ПРИКЛАД 17.7

Підприємству “Баяра” пред'явлено позов щодо завдання збитків через невиконання умов контракту. Якщо підприємство виграє судовий процес, то витрати не будуть понесені. Якщо підприємство програє процес, то покрити збитки, оцінені в 500 000 грн, плюс витрати обох учасників, які очікуються в сумі 100 000 грн.

Якщо найбільш імовірний результат, що підприємство виграє, найкращою оцінкою збитків буде нуль, і відпадає необхідність створення забезпечення (але необхідно розкривати інформацію про непередбачені зобов'язання). Проте існує можливість програшу, і, отже, очікувана вартість потребує розгляду.

Якщо ймовірність виграшу 90% і ймовірність збитків 10%, очікувана вартість збитку становитиме:

$$(90\% \cdot 0) + (10\% \cdot 600\,000) = 60\,000 \text{ грн.}$$

Якщо ймовірність виграшу 50% і ймовірність програшу 50%, очікувана вартість збитків становитиме:

$$(50\% \cdot 0) + (50\% \cdot 600\,000) = 300\,000 \text{ грн.}$$

Слід також розглядати інші можливості, наприклад, якщо підприємство виграє, але матиме власні витрати.

Ризик визначає непостійність результату. Регулювання ризику може збільшити суму, за якою оцінюються зобов'язання. Треба обачно здійснювати міркування в невизначених умовах, щоб не завищити дохід чи активи і не занизити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань.

Дисконтування забезпечень

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

Це узгоджується з положенням, що забезпечення має бути оцінено у сумі, яку підприємство обгрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання. Якщо платіж здійснюється в деякий час у майбутньому, будь-який платіж на дату балансу буде обгрунтовано меншим, ніж платіж на майбутню дату. Але при цьому слід враховувати суттєвість різниці між теперішньою та майбутньою вартістю. 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.



ПРИКЛАД 17.3

Наприкінці 2003 року підприємство визнало зобов'язання щодо відновлення морського доквілля, якому було завдано шкоду внаслідок аварії танкера. Очікується, що основні витрати, пов'язані з цим зобов'язанням, будуть понесені через два роки і становитимуть 2 млн доларів. Вважається, що ставка дисконту 16% є найбільш доречною у цьому випадку. Виходячи з цього, теперішня вартість забезпечення витрат на відновлення доквілля дорівнюватиме:

$$\frac{2\,000\,000}{(1 + 0,16)^2} = 1\,486\,326 \text{ дол.}$$

Сума теперішньої вартості забезпечення буде відображена таким записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на відновлення доквілля"	1 486 326
К-т рахунка "Забезпечення відновлення доквілля"	1 486 326.

Майбутні події

Незважаючи на те що забезпечення виникають унаслідок минулих подій, майбутні події є важливими при оцінці забезпечень. Наприклад, оцінка забезпечення гарантійного ремонту може базуватися на сумі очікуваних майбутніх витрат, які будуть понесені при ремонті, минулих витрат або майбутньої собівартості заміненних товарів.

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

- ✓ обгрунтоване очікування технології, яка буде доступною під час понесення витрат;
- ✓ очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати на застосування існуючої технології до більшої чи комплекснішої операції, ніж виконувана раніше;

- ✓ вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що законодавство напевно набере чинності.

Наприклад, підприємство може вважати, що витрати на очищення майданчика наприкінці його експлуатації зменшаться внаслідок майбутніх змін у технології. Визнана сума відображає обґрунтоване очікування технічно кваліфікованих, об'єктивних оглядачів, які беруть до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, очікувані зменшення витрат або очікувані витрати на застосування існуючої технології до більшої чи комплекснішої операції очищення, ніж виконувана раніше. Проте підприємство не передбачає розробки повністю нової технології для очищення, якщо про це немає достатньо об'єктивних свідчень.

Очікуване вибуття активів

Прибутки від очікуваного вибуття активів не слід ураховувати 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 відображаються згідно з МСБО 16 "Основні засоби", а прибутки від вибуття запасів згідно з МСБО 2 "Запаси".

Компенсації від третіх сторін

Іноді підприємство може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, необхідних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, пункт про відповідальність або гарантії постачальників). 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. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.

У більшості випадків підприємство залишиться відповідальним за всю розглянуту суму і йому треба буде погасити повну суму, якщо третя сторона не змогла сплатити її з будь-якої причини. У такій ситуації забезпечення компенсації визнається, коли відомо, що компенсація буде отримана напевно, якщо підприємство погасить зобов'язання.

Іноді підприємство не несе відповідальності за витрати, якщо третя сторона неплатоспроможна. У цьому випадку підприємство не має жодного зобов'язання щодо цих витрат і не включає їх у забезпечення.

Алгоритм аналізу щодо визнання компенсації від третіх осіб наведено на **рис. 17.4**.

У разі визнання компенсації, очікуваної від третіх сторін:

- ✓ витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити у Звіті про прибутки та збитки за вирахуванням суми, визнаної для компенсації;
- ✓ забезпечення слід визнавати як зобов'язання в балансі, компенсацію слід визнавати як окремих актив.

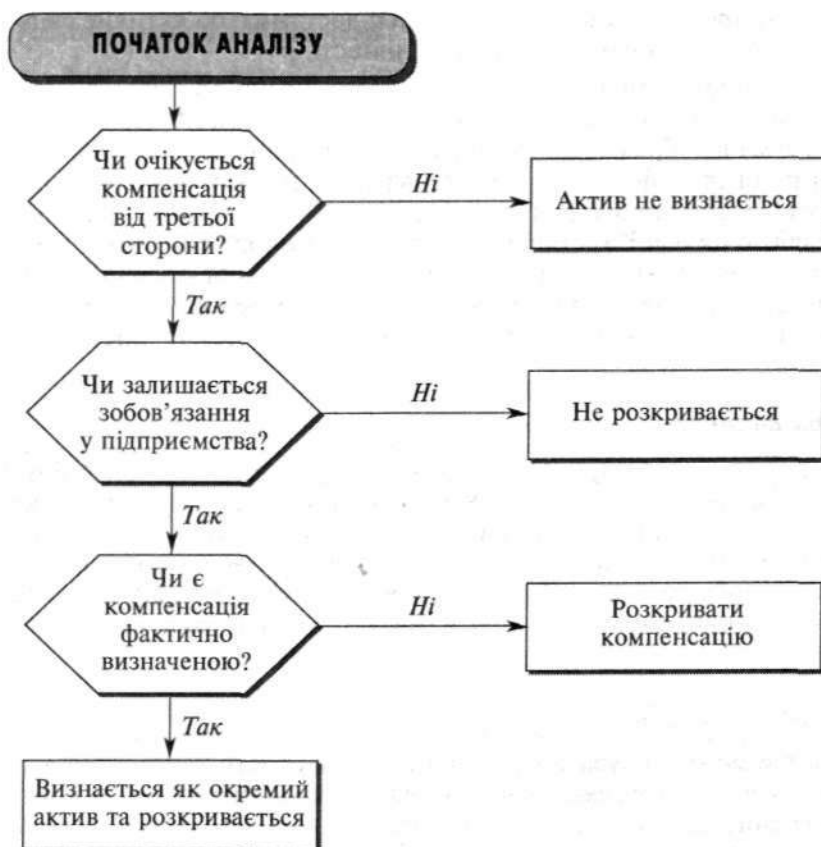


Рис. 17.4. Аналіз визнання компенсації від третіх сторін

**ПРИКЛАД 17.9**

Підприємство "Boss" спеціалізується на розробці та виробництві ексклюзивних спортивних автомобілів. Упродовж поточного фінансового року було вироблено і продано 190 спортивних автомобілів. Під час випробувань спортивного автомобіля виявлено значний дефект у рульовому механізмі.

Всі 190 клієнтів були письмово проінформовані про дефект і їм було запропоновано привезти свої автомобілі для усунення дефекту безплатно. Всі клієнти зазначили, що їхні автомобілі потребують такого урегулювання. Оцінка витрат на усунення дефекту становить 1 900 000 дол.

Виробник рульового механізму — підприємство з лістингом зі значним капіталом — прийняв на себе відповідальність за дефект і гарантував відшкодувати підприємству "Boss" всю суму витрат, що будуть понесені при вирішенні цього питання.

Конструктивне зобов'язання виникає внаслідок листів, направлених підприємством, і обґрунтованих очікувань клієнтів, що дефекти будуть усунені.

Видаток ресурсів, що втілюють економічні вигоди, не викликає жодних обґрунтованих сумнівів.

Отже, забезпечення визнається. Проте фактично відсутні сумніви, що всі очікувані витрати будуть відшкодовані підприємством-постачальником рульового

механізму. Сума компенсації як окремий актив визнається в балансі. У Звіті про прибутки витрати, пов'язані із забезпеченням, можуть бути показані за чистою сумою, визнаною для відшкодування.

Перегляд забезпечень

Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Будь-які зміни в забезпеченнях є змінами облікової оцінки, але не є виправленням помилки. Так, наприклад, якщо найкраща оцінка витрат на обстоювання власних інтересів у судовій справі збільшилася впродовж періоду з 500 000 грн до 1 250 000 грн, підприємство збільшить забезпечення на 750 000 грн і визнаватиме витрати на 750 000 грн у цей період. Дані попереднього періоду не коригуються.

Подія, яка не призводить до виникнення термінового юридичного або конструктивного зобов'язання, може призводити до виникнення таких зобов'язань пізніше.

Юридичне зобов'язання може виникати пізніше, ніж на дату здійснення операції або іншої події. Наприклад, зобов'язання виплатити компенсацію замовникам та покупцям на відшкодування збитків як результату використання продукції підприємства може виникати від змін у законодавстві, беручи до уваги те, що юридичне, а також конструктивне зобов'язання не можуть існувати в минулому. Подібно до цього новий закон може призвести до виникнення юридичного зобов'язання для усунення завданих збитків докільню, за які підприємство не було відповідальним.

Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості, забезпечення слід сторнувати.

Наприклад, підприємство визнало в попередньому періоді забезпечення в сумі 800 000 грн для витрат з обстоювання інтересів у судовій справі, але судову справу було виграно, отже, забезпечення слід сторнувати. Сума сторнування визнається як прибуток у звітному періоді. Це знову ж таки зміна в обліковій оцінці. Минулий період не коригується.

Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення відображають як витрати на позики. Таке збільшення може бути спричинено, зокрема, зростанням ставки дисконту.



ПРИКЛАД 17.10

Припустімо, що у прикладі 17.8 ставка дисконту 31 грудня 2004 року зростає до 17%. Виходячи з цього, теперішня вартість забезпечення станом на 31 грудня 2004 року дорівнюватиме:

$$\frac{2\,000\,000}{(1 + 0,17)} = 1\,709\,402 \text{ дол.}$$

Зростання суми забезпечення буде відображено записом:

Д-т рахунка "Витрати на відсотки"	223 076
К-т рахунка "Забезпечення витрат на відновлення довкілля"	223 076.

Використання забезпечення

Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких воно було первісно визнано. Ця вимога забороняє підприємству використовувати забезпечення для покриття витрат, для яких його нарахування не передбачалося.



ПРИКЛАД 17.11

Підприємство "Роздоріжжя" реалізувало продукцію за ціною 300 грн за одиницю за угодою, яка передбачає гарантійний термін ремонту 30 днів від дати продажу. Минулий досвід засвідчує, що 3% одиниць матимуть дефекти і середня вартість ремонтних робіт становитиме 40 грн на одиницю. Крім того, впродовж місяця було реалізовано продукції на суму 240 000 грн, у 13 одиниць з реалізованої за місяць продукції виявлено дефекти, які було усунуто впродовж місяця. На підставі інформації розраховуємо суму забезпечення для гарантійного ремонту на кінець місяця.

Розрахунок забезпечення:

Кількість реалізованих одиниць (240 000 : 300)	800
Відсоток бракованих одиниць	3%
Загальна кількість очікуваних бракованих одиниць	24
Кількість одиниць бракованих, фактично виявлених упродовж місяця	13
Кількість очікуваних бракованих одиниць у період гарантійного ремонту	11
Середня собівартість ремонтних робіт на одиницю, грн	40
Попередня оцінка забезпечення для гарантійного ремонту на кінець місяця	440

Бухгалтерський запис:

За попередньою оцінкою, забезпечення на виконання гарантійного ремонту

Д-т рахунка "Витрати на гарантійний ремонт"	440
К-т рахунка "Забезпечення для гарантійного ремонту"	440.



ПРИКЛАД 17.12

Підприємство "Гірський каньйон", що закінчує свій фінансовий рік 31 грудня, розташоване в місті, де фіскальний рік триває з 1 липня до 30 червня. Сума податку на майно в місті визначається на 1 жовтня (для фіскального року, що починається 1 липня) і сплачується 15 листопада. Станом на 1 жовтня 2000 року підприємство "Гірський каньйон" володіє інформацією про суму свого податку на майно за останні шість місяців 2000 року і перші шість місяців 2001 року. Отже, витрати на податок на майно слід оцінити за липень, серпень і вересень 2000 року. Підприємство оцінило в липні 2000 року, що його податок на майно для наступних 12 місяців становитиме 18 000 грн.

1 жовтня 2000 року підприємство "Гірський каньйон" отримало рахунок на сплату податку на майно на суму 19 008 грн.

15 листопада 2000 року підприємство сплатило за рахунком. На підставі наведеної інформації відобразимо нарахування і сплату податку на майно підприємства "Гірський каньйон" у обліку.

Для нарахування забезпечення на податок на майно підприємство "Гірський каньйон" здійснює ряд розрахунків:

✓ розрахунок попередньо оціненого забезпечення на податок на майно за місяць:

$$18\ 000 : 12 = 1\ 500 \text{ грн.}$$

За липень, серпень, вересень підприємство здійснило такий запис:

Д-т рахунка "Витрати на податок на майно" 1 500

К-т рахунка "Забезпечення податку на майно" 1 500.

Протягом трьох місяців (липень, серпень, вересень) сума забезпечення на податок на майно становитиме:

$$1\ 500 \text{ грн.} \cdot 3 = 4\ 500 \text{ грн.}$$

✓ розрахунок місячної суми податку на майно на підставі рахунку:

$$19\ 008 \text{ грн.} : 12 = 1\ 584 \text{ грн.}$$

Різниця між розрахованою сумою податку на майно за місяць за попередньою оцінкою і на підставі рахунку:

$$1\ 584 - 1\ 500 = 84 \text{ грн.}$$

Сума податку на майно, що підлягає донарахуванню за три місяці (липень, серпень, вересень):

$$84 \text{ грн.} \cdot 3 = 252 \text{ грн.}$$

У жовтні на підставі розрахунків буде здійснено запис на нарахування забезпечення на податок на майно за жовтень.

Д-т рахунка "Витрати на податок на майно" 1 836

К-т рахунка "Забезпечення з податку на майно" 1 836.

$$(1\ 584 + 252 = 1\ 836 \text{ грн.})$$

При сплаті 15 листопада податку на майно здійснюється запис:

Д-т рахунка "Забезпечення податку на майно" 6 336

$$(4\ 500 + 1\ 836 = 6\ 336 \text{ грн.})$$

Д-т рахунка "Податок на майно, сплачений наперед" 12 672

К-т рахунка "Грошові кошти" 19 008.

За період з 1 листопада 2000 року до 30 червня 2001 року на витрати місяця буде віднесено 1/8 наперед сплаченого податку на майно, або $12\ 672 : 8 = 1\ 584 \text{ грн.}$

17.3. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВИЛ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ДО ОКРЕМИХ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

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

Обтяжливі контракти

Багато контрактів, як, наприклад, деякі звичайні замовлення на 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 (Onerous Contract) — 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 визнати та оцінити як забезпечення.

До створення окремого забезпечення на обтяжливий контракт підприємство визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося, активами, відведеними на цей контракт згідно з МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.



ПРИКЛАД 17.13

Підприємство орендує будівлю згідно з угодою про операційну оренду. Орендна угода є невідомною, і протягом двох років, що залишилися до закінчення дії угоди, підприємство не має можливості передати будівлю у суборенду. Підприємство має намір залишити будівлю до завершення строку оренди. Якщо неминучі орендні платежі становлять 500 000 грн, на цю суму слід визначити забезпечення обтяжливої орендної угоди, що буде відображено записом:

Д-т рахунка “Витрати на забезпечення обтяжливого контракту”	500 000
К-т рахунка “Забезпечення обтяжливого контракту”	500 000.

Забезпечення реструктуризації

Згідно МСБО 37, **реструктуризація (Restructuring)** — 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 (чи регіоні);
- ✓ переміщення видів діяльності з однієї країни (регіону) до іншої;
- ✓ зміни в структурі управління, наприклад ліквідація якоїсь ланки управління;
- ✓ основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності підприємства.

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

Таке забезпечення є швидше конструктивним зобов'язанням, ніж юридичним. Конструктивне зобов'язання здійснити реструктуризацію виникає лише за умови, якщо підприємство:

- a) має докладний офіційний план підприємства реструктуризації, в якому принаймні зазначено:
 - ✓ діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
 - ✓ основні місця розташування, на які він впливає;
 - ✓ місце розташування, функцію та приблизну кількість працівників, яким компенсуватиметься припинення їхніх послуг;

- ✓ видатки, які здійснюватимуться;
 - ✓ час упровадження плану;
- б) викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого впливає план, що воно здійснюватиме реструктуризацію, починаючи впроваджувати план або повідомляючи його основні особливості тим, на кого він впливає.

Отже, конструктивне зобов'язання здійснити реструктуризацію виникає лише за умови, що підприємство має докладний офіційний план реструктуризації і починає впроваджувати план або повідомляє його основні особливості тим, на кого він впливає. Якщо це не офіційний план або план не був повідомлений, забезпечення витрат на реструктуризацію не визнається.

Докладний офіційний план реструктуризації може бути засвідчений шляхом демонтажу установки чи продажем активів або оприлюдненням основних особливостей плану. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивну заборгованість щодо реструктуризації за умови, що докладно наводиться, як план здійснюватиметься (наводяться основні особливості плану); тобто подається достатньо відомостей, щоб викликати обґрунтоване очікування в інших сторін (наприклад, клієнтів, постачальників і службовців чи їхніх представників), що підприємство проведе реструктуризацію. Виконання плану реструктуризації треба розпочати так, щоб почати і завершити її якомога швидше, що зробило б малоймовірним внесення значних змін до плану, в протилежному разі малоймовірно, що план викликати обґрунтоване очікування в частині інших сторін.

Рішення керівників або ради здійснити реструктуризацію, прийняте до дати балансу, не спричиняє конструктивної заборгованості на дату балансу, якщо підприємство до дати балансу:

- ✓ не почало здійснювати план реструктуризації;
- ✓ не оголосило достатньо конкретно основних особливостей плану реструктуризації тим, на кого він вплине, щоб викликати обґрунтоване очікування у них, що підприємство проведе реструктуризацію.

Коли реструктуризація включає продаж господарської одиниці, зобов'язання не виникає доти, доки підприємство не починає продаж, тобто угода про продаж не має обов'язкової сили.

Попередньо до такої угоди підприємство матиме можливість змінити рішення і справді не може бути здатим знайти покупця на прийнятних умовах.

При продажу господарської одиниці може зазначатися, що активи господарської одиниці перебувають у гіршому стані, і суми їх відновлення (за таких обставин звичайно чиста вартість реалізації) повинні визначатися згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивна заборгованість може виникати щодо інших частин реструктуризації до того, як угода про продаж стане обов'язковою.



ПРИКЛАД 17.14

15 грудня 2003 року правління підприємства "Шляхта" вирішило закрити підрозділ, який виробляє конкретний вид продукції. На підставі наведеної інформації встановимо, чи буде визнано забезпечення для реструктуризації, якщо:

1) до дати балансу 31 грудня 2003 року рішення правління про закриття підрозділу не було повідомлено нікому з тих, на кого воно впливає, і жодні інші кроки із запровадження цього рішення не здійснювалися;

2) 20 грудня 2003 року докладний план закриття підрозділу узгоджено з правлінням; клієнтам надіслано листи з попередженням, щоб шукали альтернативне джерело забезпечення, а працівникам підрозділу надіслано повідомлення про скорочення.

1. Оскільки не було події, що створює зобов'язання, зобов'язання не виникає. Отже, забезпечення не визнають. Бухгалтерський запис не здійснюється.

2. Подія, яка створює зобов'язання, — це повідомлення рішення клієнтам і працівникам, що спричиняє конструктивне зобов'язання з цієї дати, оскільки повідомлення створює обґрунтоване очікування про закриття підрозділу.

Вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, при погашенні ймовірне.

Отже, виходячи з найкращої оцінки витрат на закриття підрозділу, визнають забезпечення станом на 31 грудня 2003 року, що буде відображено записом:

Д-т рахунка “Витрати на реструктуризацію”

К-т рахунка “Забезпечення реструктуризації”.

Забезпечення витрат на виведення з експлуатації та захист довкілля

Незважаючи на те що положення МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” можуть відстрочити визнання забезпечення реструктуризації, вони прискорюють визнання забезпечення витрат на виведення з експлуатації та інших витрат на захист довкілля. Поточна практика дозволяє підприємствам створювати такі забезпечення упродовж корисного життя відповідних активів. МСБО 37 вимагає визнання всієї суми забезпечення, коли виникає юридичне або конструктивне зобов'язання, що може існувати на дату, на яку активи були придбані.



ПРИКЛАД 17.15

Підприємство “Морський дідько” експлуатує морське нафтове родовище, причому, згідно з ліцензійною угодою, воно має демонтувати бурову вишку після закінчення виробництва і відновити поверхню морського дна. Дев'яносто відсотків остаточної витрат пов'язані з демонтажем бурової вишки і відшкодуванням збитків, завданих унаслідок її спорудження, а десять відсотків виникають через видобування нафти. На дату балансу вишка була споруджена, але нафта не видобувалася.

На підставі наведеної інформації встановимо, чи визнаються зобов'язання на дату балансу.

Спорудження бурової вишки створює юридичне зобов'язання за умовами ліцензії демонтувати вишку і відновити поверхню морського дна, і тому воно є подією, що створює зобов'язання. Проте на дату балансу не існує зобов'язання щодо відшкодування збитків, спричинених видобуванням нафти.

Вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, при погашенні ймовірні. Отже, забезпечення визнаються для найкращої оцінки дев'яноста відсотків остаточної витрат, пов'язаних з демонтажем бурової вишки і відшкодуванням збитків, завданих унаслідок її спорудження. Ці витрати включають як частину собівартості бурової вишки. Десять відсотків витрат, які виникають через видобування нафти, визнають як зобов'язання, коли нафта добуватиметься.

Бухгалтерський запис:

Д-т рахунка "Витрати на демонтаж бурової вишки"

К-т рахунка "Забезпечення щодо виведення з експлуатації бурової вишки".



ПРИКЛАД 17.16

Згідно з новим законодавством, підприємству "Димохід" слід установити протидимові фільтри на його заводах до 30 червня 2001 року.

На підставі наведеної інформації встановимо, чи буде визнане забезпечення за витратами на встановлення протидимових фільтрів, якщо:

- 1) підприємство не встановило протидимові фільтри на дату балансу 31 грудня 2000 року;
- 2) підприємство не встановило протидимові фільтри на дату балансу 31 грудня 2001 року.

1. На дату балансу 31 грудня 2000 року.

Оскільки немає зобов'язання, тому немає події, яка створює зобов'язання за витратами на встановлення протидимових фільтрів.

Отже, забезпечення щодо витрат на монтаж протидимових фільтрів не визнають. Бухгалтерський запис не здійснюється.

2. На дату балансу 31 грудня 2001 року.

Не існує зобов'язання щодо витрат на встановлення протидимових фільтрів, оскільки подія, яка створює зобов'язання, не відбулася (монтаж фільтрів). Проте зобов'язання могло б виникнути за сплатами штрафів або стягнень згідно із законодавством, оскільки подія, яка створює зобов'язання, відбулася (невідповідна діяльність підприємства). Оцінка ймовірності сплати штрафів та стягнень через невідповідну діяльність залежить від особливостей законодавства і суворості режиму його виконання.

Отже, забезпечення щодо витрат на встановлення протидимових фільтрів не визнається. Проте забезпечення для найкращої оцінки будь-яких штрафів і стягнень визнаються, оскільки ймовірність накладання їх є більшою, ніж ймовірність не накладання їх.

Бухгалтерський запис:

Д-т рахунка "Штрафи та стягнення"

К-т рахунка "Забезпечення за сплатами штрафів або стягнень".

17.4. НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА АКТИВИ

Згідно з МСБО 37, *непередбачене зобов'язання (Contingent Liability)* — 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 визнає, 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:

- ✓ заборгованість є можливою (швидше, ніж теперішня), тобто це не зобов'язання;
- ✓ 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 (за винятком обставин, до яких не можна здійснити достовірної попередньої оцінки).

Наприклад, можливі збитки у судовій справі стають ймовірними збитками або суму збитків можна достовірно оцінити, беручи до уваги, що попередню оцінку здійснити було неможливо.



ПРИКЛАД 17.17

Після весілля в 2000 р. десятеро людей вмерло, можливо, в результаті харчового отруєння від продуктів, проданих підприємством. Розпочато судові процеси з метою відшкодування підприємством витрат, але воно оспорує зобов'язання. До дати затвердження фінансових звітів до випуску за рік, який закінчується 31 грудня 2000 р., юристи підприємства повідомляють про ймовірність того, що підприємство не буде відповідальним. Однак коли підприємство складає фінансові звіти за рік, який закінчується 31 грудня 2001 р., юристи повідомляють про ймовірність того, що підприємство визнається відповідальним унаслідок нових обставин справи. На підставі наведеної інформації визначимо, чи існує теперішнє зобов'язання на дату балансу:

- а) 31 грудня 2000 року;*
- б) 31 грудня 2001 року.*

А. На підставі свідчень, наявних на момент затвердження фінансових звітів, зобов'язання в результаті минулих подій немає.

Забезпечення не визнається. Інформацію про справу розкривають як непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність будь-якого вибуття не вважається віддаленою.

Бухгалтерський запис не здійснюється.

Б. На підставі наявних свідчень на момент затвердження фінансових звітів теперішнє зобов'язання існує. Вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, при погашенні ймовірні. Забезпечення визнається на суму теперішньої вартості, потрібної для погашення заборгованості.

Бухгалтерський запис:

Д-т рахунка "Витрати на відшкодування витрат"

К-т рахунка "Забезпечення щодо відшкодування витрат".

Підприємству слід розкривати інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, не є віддаленою.



ПРИКЛАД 17.18

Компанія "Могутня пастка для пацюків" почала експортувати пастки до США. Рекламна кампанія включала проголошення "Найкраща подруга дівчини". Визвольний рух Каліфорнії вимагає від компанії задоволення позову на суму 900 000 дол., оскільки рекламне проголошення принижує гідність жінок. Фахівці юридичного відділу компанії дотримуються думки, що результат позову залежатиме від судді, який веде справу. За їхніми оцінками, існує 80% ймовірності, що позов буде анульовано, і 20% ймовірності, що позов буде задоволено.

На думку фахівців, найбільш ймовірно, що теперішньої заборгованості на дату балансу не існує — 80% ймовірності, що позов буде анульовано. Події, що створюють зобов'язання, не існує.

Отже, забезпечення не визнається. Ситуація на розкривається як непередбачене зобов'язання, якщо 20-відсоткова ймовірність вибуття ресурсів, що втілюють економічні вигоди, розглядається як віддалена.

Підхід МСБО 37 до подання та розкриття непередбачених зобов'язань узагальнено в *табл. 17.1*.

Таблиця 17.1. Правила щодо визнання та розкриття непередбачених зобов'язань

Теперішнє зобов'язання	Класифікація зобов'язання	Відображення у звітності
Ймовірне	Забезпечення	Визнається та розкривається
Можливе	Непередбачене зобов'язання	Не визнається, але розкривається
Віддалене	Непередбачене зобов'язання	Не визнається та не розкривається

Непередбачений актив (Contingent Asset) — 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, отже, не визнається як актив у Балансі.

Непередбачені активи не визнаються у фінансових звітах, оскільки це може спричинити визнання доходу, який ніколи не може бути реалізованим. Проте 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 здійснюються, коли надходження економічних вигід є ймовірним (*табл. 17.2*).

Якщо стало фактично визначеним, що відбудеться надходження економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансових звітах того періоду, в якому відбувається зміна.

Таблиця 17.2. Підхід до відображення непередбачених активів

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

17.5. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

Згідно з МСБО 37, щодо кожного класу забезпечень слід розкривати таку інформацію:

- ✓ балансову вартість на початок і кінець періоду;
- ✓ додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- ✓ суми, використані (витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- ✓ невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- ✓ збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яке виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту;
- ✓ стислий опис характеру заборгованості і визначення очікуваного часу будь-якого вибуття економічних вигід;
- ✓ ознаку невизначеності суми або часу такого вибуття, а також у разі потреби в інформації про основні припущення щодо майбутніх подій;
- ✓ суму очікуваної компенсації із зазначенням суми активу, визнану для цієї очікуваної компенсації.

При цьому надання зіставної інформації стандартом не вимагається.

Наведемо приклад розкриття інформації про забезпечення.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік

24. Забезпечення							
В млн швейц. франків						2002	2001
	Реструкту- ризація	Довкіль- ля	Позови	Інші	Разом	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	
На 1 січня	554	71	1 700	170	2 495	2 204	
Зворотне переведення валюти	(102)	(10)	(207)	(6)	(325)	24	
Забезпечення, зроблені упродовж періоду	918	11	443	105	1 477	285	
Зміни у сфері консолідації	104	—	326	1	431	338	
Використані суми	(364)	—	(130)	(26)	(520)	(318)	

1	2	3	4	5	6	7
Невикористані суми, що були сторновано	(42)	(17)	(51)	(67)	(177)	(38)
На 31 грудня	1 068	55	2 081	177	3 381	2 495

Забезпечення реструктуризації стосується проголошеного плану, який відображає поточні зусилля Групи зосередити її промислову та торговельну діяльність переважно у сегменті догляду домашніх тварин в Європі та Північній Америці та сегменті морозива у Європі. Забезпечення реструктуризації є очікуваними в результаті майбутніх грошових відтоків, коли розпочнеться впровадження плану упродовж наступних двох років.

Забезпечення судових позовів було створене для покриття юридичних та адміністративних зобов'язань, які виникли у ході звичайної господарської діяльності. Час відтоку коштів за рахунок забезпечення позовів є невизначеним та буде залежати від результатів адміністративних і юридичних розглядів.

Інформацію про непередбачені зобов'язання слід розкривати, якщо можливість вибуття економічних вигід для погашення таких зобов'язань не є віддаленою.

У цьому випадку для кожного класу непередбаченого зобов'язання на дату балансу необхідно надавати стисло інформацію про:

- ✓ природу непередбаченого зобов'язання;
- ✓ оцінку його фінансового впливу;
- ✓ ознаку невизначеності щодо суми або часу погашення;
- ✓ можливість отримання будь-якої компенсації.

При визначенні класів забезпечень та непередбачених зобов'язань слід враховувати їхню подібність. Тому може бути доречним розглядати суми забезпечень, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиний клас, але недоречно об'єднувати в один клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, та суми, які залежать від вирішення судових справ.

Якщо забезпечення і непередбачені зобов'язання є наслідком однієї сукупності обставин, підприємству слід розкривати інформацію, передбачену МСБО 37, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і непередбаченим зобов'язанням.

Наведемо приклади розкриття такої інформації.

 **ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ПРОМІЖНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "АВТОВАЗ" на 30 червня 2002 року**

11. Інші кредитори та нараховані витрати

	30 червня 2002	31 грудня 2001
1	2	3
Відсотки за позиками, що підлягають сплаті	1 948	1 615
Вихідна допомога	1 349	1 300
Заборгованість фінансовим інститутам	943	1 739
Заборгованість уповноваженим покупцям	245	520
Зарплата, що підлягає сплаті	167	295

1	2	3
Забезпечення	—	846
Інші	1 672	1 317
Разом	<u>6 324</u>	<u>7 632</u>

Позови покупців

В 2001 році компанія створила забезпечення позовів покупців щодо недотримання валютного законодавства у частині несвоечасної репатріації надходження валюти у сумі 846 млн карбованців. Пізніше ці позови було відкликано. Керівництво компанії впевнене, що жодних юридичних розглядів щодо згаданих справ не буде відновлено у майбутньому. З урахуванням цих обставин попередньо забезпечену суму було виключено зі Звіту про фінансові результати.

Позови покупців, млн карбованців

Залишок на 31 грудня 2001	846
Інфляційний прибуток	(71)
Використано або сторновано	(775)
Додаткові забезпечення	—
Залишок на 30 червня 2002	<u>0</u>

Непередбачені зобов'язання

Зараз компанія має позови, які не було відображено у фінансових звітах за 2002 рік. Зокрема, Вікторіо Мартореллі висунув позов проти ВАТ "Автоваз" на суму 837 млн карбованців з приводу підозри непостачання автомобілів та відсутніх запчастин, гарантійних вимог та компенсації за умовою агентської угоди від 19 травня 1999 року. Керівництво здійснює захист цього позову та переконане у малій ймовірності того, що він призведе до суттєвих платежів, а тому цей позов відображено у консолідованих проміжних фінансових звітах.

12. Гарантії

ВАТ "Автоваз" надає гарантії терміном один рік або до 30 000 км, пов'язані з певною продукцією, та приймає для ремонту або заміни виробу, які не задовольняють вимоги. Забезпечення на суму 583 млн карбованців (2001: 619 млн крб) було визнано на кінець звітного періоду для очікуваних гарантійних вимог, що ґрунтується на минулому досвіді рівня ремонтів і повернення. Залишок 543 млн крб (2001: 475 млн крб) пов'язаний з фактичними фактурами, отриманими "Автовазом" щодо гарантійних зобов'язань.

Стисло інформацію про непередбачені активи слід розкривати лише за умови, що ймовірним є надходження економічних вигід. Така інформація включає характер непередбачених активів на дату балансу та в разі можливості оцінку їхнього фінансового впливу, визначеного аналогічно оцінці забезпечень.

Якщо інформацію про непередбачені зобов'язання та непередбачені активи розкрити неможливо, про цей факт слід повідомити.

Далі наведено приклад розкриття інформації про непередбачені активи та непередбачені зобов'язання.

**ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік****34. Непередбачені активи та зобов'язання**

Група розкриває непередбачені зобов'язання на загальну суму близько 440 млн швейцарських франків (2001 рік: 440 млн швейц. франків), яка відображає різні потенційні позови. Непередбачені активи щодо позовів за претензіями є сприятливими для Групи на суму близько 160 млн швейц. франків (2001 рік: 230 млн швейц. франків).

Зрідка розкриття всієї або окремої інформації, яка передбачена МСБО 37, може завдати значної шкоди підприємству в суперечці з іншими сторонами щодо основної сутності забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу. У таких випадках підприємство може не надавати всю інформацію, але повинно розкривати загальний характер суперечки, той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

Порядок бухгалтерського обліку працедавцем виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначає МСБО 19 “Виплати працівникам”. МСБО 19 не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення, а стосується лише обліку виплат працівникам. Первісно цей стандарт затверджено 1993 року під назвою “Витрати на пенсійне забезпечення” і стосувався лише обліку пенсійних програм. 1998 року МСБО 19 переглянуто. Набрал чинності з 1 січня 1999 року під назвою “Виплати працівникам”. 2000 року до тексту МСБО 19 було внесено зміни, які стосувалися визначення активів програми та вимог щодо їх визнання, оцінки та розкриття.

Останні зміни до МСБО 19 було внесено в 2004 році у зв'язку з прийняттям МСФЗ 2 “Платіж на основі акції”, МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” і МСФЗ 4 “Страхові контракти”. МСБО 19 поширюється на всі виплати працівникам, крім тих, до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акції”.

18.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА КАТЕГОРІЇ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

Згідно з МСБО 19, *виплати працівникам (Employee Benefits)* — це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

Отже, МСБО 19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті цього стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники. Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з:

- ✓ офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
- ✓ законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців;
- ✓ неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань.

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або това-

рів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

МСБО 19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

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

Оскільки кожна з цих категорій має різні характеристики, стандартом встановлено окремі вимоги до кожної категорії, які будуть розглянуті нижче.

18.2. КОРОТКОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

Короткострокові виплати працівникам (Short Term Employee Benefits) — це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Короткострокові виплати працівникам включають заробітну плату, внески на соціальне забезпечення та інші короткострокові виплати (рис. 18.1).



Рис. 18.1. Класифікація короткострокових виплат працівникам

Для оцінки короткострокових зобов'язань не застосовують жодних актуарних припущень та дисконтування. Тому недисконтована сума, що підлягає сплаті працівникам за послуги, надані ними підприємству, відображається в обліку як зобов'язання за вирахуванням будь-якої вже сплаченої суми.



ПРИКЛАД 18.1

Протягом січня підприємство сплатило працівникам авансом частину заробітної плати за січень у сумі 2 000 дол. На суму сплаченого авансу зроблено бухгалтерський запис, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Витрати на персонал"	2 000
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	2 000.

Наприкінці січня за результатами фактично виконаних робіт працівникам нараховано заробітну плату за січень у сумі 5 000 дол., з урахуванням виданого авансу заробітна плата, що підлягає сплаті, становить 3 000 дол. На цю суму слід зробити бухгалтерський запис, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Витрати на персонал"	3 000
<i>К-т</i> рахунка "Зобов'язання з оплати праці"	3 000.

Якщо сума сплаченого авансу перевищує недисконтовану суму, що підлягає сплаті, тоді це перевищення відображається в балансі як сплачені авансом витрати (витрати майбутніх періодів) за умови можливості зменшення майбутніх платежів або повернення коштів.



ПРИКЛАД 18.2

У лютому сума виданого працівникам авансу становила 800 дол., а сума нарахованої зарплати 650 дол. Наступного місяця 50 дол. було повернуто в касу, а 100 дол. зараховано як оплату за роботу, виконану в березні.

Суму перевищення авансу над сумою, що підлягає виплаті в лютому, буде відображено записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Сплачені авансом витрати"	150
<i>К-т</i> рахунка "Витрати на персонал"	150.

У березні запис матиме такий вигляд, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Грошові кошти"	50
<i>Д-т</i> рахунка "Витрати на персонал"	100
<i>К-т</i> рахунка "Сплачені авансом витрати"	150.

Рахунок "Витрати на персонал" звичайно застосовують підприємства, які здійснюють фінансовий облік за елементами витрат. Альтернативною системою є облік витрат на функціональній основі (див. розділ 4), за яким витрати на персонал відображаються на різних рахунках залежно від функцій, які виконують працівники. До витрат на персонал поряд із заробітною платою належать внески працедавця на соціальне забезпечення працівників (соціальне страхування, страхування на випадок безробіття та ін.).



ПРИКЛАД 18.3

Сума нарахованої зарплати працівникам підприємства становила 50 000 дол., у тому числі:

✓ робітникам цехів	20 000
✓ іншому персоналу цехів	15 000
✓ персоналу, який займається збутом	5 000
✓ адміністративному персоналу	10 000.

Внески на соціальне забезпечення сплачуються в розмірі 20%, у тому числі 10% за рахунок працедавця, а решта 10% — за рахунок працівника.

З нарахованої заробітної плати було утримано прибутковий податок 12 000 дол. і профспілкові внески 2 500 дол.

Виходячи з наведених даних, у бухгалтерському обліку слід зробити такі записи.

На суму нарахованих витрат на персонал, дол.:

Д-т рахунка "Виробництво"	22 000
Д-т рахунка "Виробничі накладні витрати"	16 500
Д-т рахунка "Витрати на збут"	5 500
Д-т рахунка "Адміністративні витрати"	11 000
К-т рахунка "Зобов'язання з оплати праці"	50 000
К-т рахунка "Зобов'язання щодо соціального забезпечення"	5 000.

На суми утримань із заробітної плати та виплат працівникам, дол.:

Д-т рахунка "Зобов'язання з оплати праці"	50 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	30 500
К-т рахунка "Зобов'язання щодо соціального забезпечення"	5 000
К-т рахунка "Прибутковий податок, що підлягає сплаті"	12 000
К-т рахунка "Профспілкові внески, що підлягають сплаті"	2 500.

Компенсації за відсутність

Відсутність працівника на роботі, яка підлягає оплаті, називають компенсованою відсутністю. Підприємство звичайно оплачує працівникам час відсутності їх на роботі за таких причин: відпустки, хвороба та нетривала непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя, військові збори та ін.

Облік таких виплат залежить від того, чи є вони накопиченими чи ні. **Накопичені компенсації за відсутність** (*Accumulated Compensated Absences*) — це компенсації, що переносяться та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права на них упродовж поточного періоду не використані працівниками повністю. Накопичені компенсації за відсутність можуть бути або гарантованими (працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні з підприємства), або негарантованими (якщо працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні з підприємства).

У разі накопичення компенсації за відсутність зобов'язання підприємства визнається під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність.



ПРИКЛАД 18.4

Підприємство розпочало діяльність 1 січня 2000 року, маючи 20 працівників, а заробітна плата кожного працівника становила 300 дол. на тиждень. Відпустки, зароблена всіма працівниками 2000 року, становила 40 тижнів, які не були використані в поточному періоді. Оплата відпустки кожного працівника 2001 року становила 350 дол. на тиждень.

Виходячи з цього, на кінець 2000 року компанія матиме зобов'язання щодо оплати відпусток працівникам у сумі 12 000 дол. ($40 \cdot 300$ дол.), що буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на персонал" (або рахунків витрат за функціями) 12 000

К-т рахунка "Забезпечення оплати відпусток" 12 000.

2001 року оплата відпусток буде відображена записом ($350 \cdot 40$) дол.:

Д-т рахунка "Забезпечення оплати відпусток" 12 000

Д-т рахунка "Витрати на персонал" (або рахунків витрат за функціями) 2 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 14 000.

У разі накопичення компенсацій за відсутність зобов'язання підприємства щодо їх виплати визнається у періоді відсутності. Це звичайно стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількості днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також компенсацій за відсутність під час відправлення функцій присяжного засідателя або військових зборів. У цьому випадку підприємство не визнає зобов'язання або витрати до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат.

Участь у прибутку та премії

Багато компаній мають програми участі у прибутку, за якими певні категорії або всі працівники отримують бонуси (або премії) додатково до регулярної заробітної плати. Сума бонуса звичайно становить певний відсоток прибутку підприємства. Слід зазначити, що такі виплати не є розподілом капіталу, а тому відображаються у складі операційних витрат підприємства. При цьому очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, визнаються лише у разі, якщо підприємство має теперішнє зобов'язання здійснити такі виплати та суму цього зобов'язання можна достовірно оцінити. Своєю чергою, теперішнє зобов'язання існує лише тоді, коли у підприємства немає іншої реальної альтернативи, крім здійснення виплат. Відсутність такої альтернативи звичайно обумовлена наявністю юридичного зобов'язання (контракт, колективна угода та ін.) або конструктивного зобов'язання, що впливає з існуючої практики сплати премій.

Достовірна оцінка зобов'язання щодо програми розподілу прибутку чи преміювання можлива лише за таких умов:

- ✓ офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплат;
- ✓ суми, які підлягають сплаті, визначаються до затвердження фінансових звітів до випуску (оприлюднення);

✓ минула практика підприємства чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.

Деякі програми участі у прибутку передбачають, що працівники отримують частку прибутку, лише якщо вони надають послуги підприємству протягом визначеного періоду. У цьому випадку, оцінюючи конструктивне зобов'язання, слід враховувати ймовірність звільнення деяких працівників з підприємства без отримання премії.



ПРИКЛАД 18.5

Прибуток підприємства до оподаткування без урахування бонусів за 2000 рік становить 500 000 дол. Звичайно 12 відсотків чистого прибутку розподіляються у формі бонусів, якщо ніхто з працівників протягом року не звільняється. Внаслідок плинності кадрів підприємство прогнозує, що розмір виплат становитиме 10 відсотків чистого прибутку. Податок на прибуток (Π) дорівнює 30%.

Звідси бонус (B) дорівнює:

$$B = 0,1 (500\,000 - B - \Pi).$$

Своєю чергою, податок на прибуток (Π) можна виразити так:

$$\Pi = 0,3 (500\,000 - B).$$

Замінивши значення B у першому рівнянні другим рівнянням, отримаємо:

$$B = 0,1 [500\,000 - B - 0,3 (500\,000 - B)]$$

$$B = 0,1 [500\,000 - B - 150\,000 + 0,3B]$$

$$B = 0,1 (350\,000 - 0,7B)$$

$$B = 35\,000 - 0,07B$$

$$1,07B = 35\,000$$

$$B = 32\,710 \text{ дол.}$$

На суму бонусів, що підлягають сплаті, буде зроблено такий запис, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на сплату бонусів" або інші рахунки операційних витрат	32 710
---	--------

К-т рахунка "Бонуси, що підлягають сплаті"	32 710.
---	---------

Виплати бонусів працівникам у січні 2001 року слід відобразити записом, дол.:

Д-т рахунка "Бонуси, що підлягають сплаті"	32 710
---	--------

К-т рахунка "Грошові кошти"	32 710.
------------------------------------	---------

Якщо виплати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати вважають довгостроковими виплатами працівникам.

Поряд з грошовими виплатами компанії надають окремим категоріям працівників негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних або субсидованих товарів (послуг), медичного обслуговування та ін.

МСБО 19 не встановлює вимоги щодо розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам. Проте окрема інформація про такі виплати на-

водиться у складі витрат на персонал згідно з МСБО 1 та в частині виплат пов'язаним сторонам згідно з МСБО 24.

Наведемо приклади розкриття такої інформації.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ALIANA"

27. Витрати на персонал	2002	2001
Зарплата	418,824	392,989
Відрахування на соціальні забезпечення	88,340	81,554
Витрати на пенсії та інші виплати після закінчення трудової діяльності	28,323	20,586
Разом витрати на персонал	535,487	495,129



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "УРАЛЗВ'ЯЗОКІНФОРМ"

Виплати соціального характеру співробітникам Групи

Група здійснює виплати соціального характеру співробітникам Групи, такі як премії, матеріальна допомога, одноразові допомоги на навчання, медичне обслуговування та інші. Такі витрати відносяться до видатків у міру їх виникнення і відображаються у звіті про прибутки та збитки в складі витрат по заробітній платні.

18.3. ВИПЛАТИ ПО ЗАКІНЧЕННІ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Виплати по закінченні трудової діяльності (Post-Employment Benefits) — це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Виплати по закінченні трудової діяльності включають:

- ✓ пенсії;
- ✓ страхування життя;
- ✓ медичне обслуговування;
- ✓ інші виплати по закінченні трудової діяльності.

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності (Post-Employment Benefits Plan) — це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою (рис. 18.2).

Програми з визначеним внеском (Defined Contribution Plan) — це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими підприємство сплачує фіксовані внески окремій юридичній особі (фонду) і не матиме юридичного чи кон-

структивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не має достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.



Рис. 18.2. Класифікація програм виплат по закінченні трудової діяльності

Отже, сума виплат, яку отримує працівник за такою програмою, визначається сумою внесків, сплачених підприємством. У результаті актуарний та інвестиційний ризики в цьому випадку припадають на працівника. Актуарний ризик полягає в тому, що фактичні виплати можуть бути меншими за очікувані. Своєю чергою, інвестиційний ризик означає, що інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат.

Програми з визначеною виплатою (Defined Benefit Plan) — це всі інші програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

За програмою з визначеною виплатою підприємство зобов'язане здійснювати узгоджені виплати існуючим та колишнім працівникам. По суті, це означає, що актуарний та інвестиційний ризики несе підприємство.

Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансованими, тобто без створення фонду, або повністю чи частково фінансованими шляхом внесків до окремої юридичної одиниці — фонду.

У програмах виплат по закінченні трудової діяльності можуть брати участь один або кілька працедавців.

Програми за участю кількох працедавців (Multi-Employer Plans) — це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які:

- а) об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем;
- б) використовують ці активи для надання виплат працівникам більше ніж одного підприємства на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу підприємства, на якому працюють ці працівники.

Програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців передбачають, що підприємство обліковуватиме свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою. Якщо підприємство не має достатньої інформації для застосування такого обліку до програми за участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, йому слід вести облік такої програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском.

Державні програми виплат по закінченні трудової діяльності відображаються в обліку підприємства як програми за участю кількох працедавців. Державна програма звичайно є програмою з визначеним внеском, хоча іноді може бути програмою з визначеною виплатою.

Якщо підприємство сплачує страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності, тоді така програма розглядається як програма з визначеним внеском за умови, що підприємство не матиме зобов'язання щодо:

- а) здійснення виплат безпосередньо працівникам, коли настає термін сплати;
- б) сплати подальших внесків, якщо страхова компанія не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками у поточному і попередньому періодах.

Якщо вказане зобов'язання залишається у підприємства, то воно розглядає цю програму як програму з визначеною виплатою.

Облік програм з визначеним внеском

Облік програм з визначеним внеском передбачає визнання зобов'язання та витрат у сумі внеску, що підлягає сплаті у періоді, протягом якого працівник надав послуги підприємству. При цьому зобов'язання звичайно оцінюється на недисконтованій основі після вирахування вже сплаченої суми.

На суму внеску за програмою складається запис:

Д-т рахунка "Витрати на виплати по закінченні трудової діяльності"
(або відповідних рахунків витрат за функціями)

К-т рахунка "Грошові кошти" — на вже сплачену суму

К-т рахунка "Зобов'язання за програмами з визначеним внеском" — на суму, що підлягає сплаті.

Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, то сума такого перевищення відображається в активі балансу як витрати майбутніх періодів, якщо авансом сплачена сума призведе до зменшення майбутніх платежів або буде повернута підприємству.

Якщо внески за програмою з визначеним внеском не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, то сума таких внесків підлягає дисконтуванню та відображається у складі довгострокових зобов'язань.

Облік програм із визначеною виплатою

Облік програм із визначеною виплатою є досить складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат необхідні дисконтування та актуарні припущення, а також існує можливість виникнення актуарних прибутків і збитків. Сума визнаного зобов'язання за визначеними виплатами відображається в балансі як чистий підсумок, розрахований за схемою, наведеною на *рис. 18.3*.



Рис. 18.3. Розрахунок зобов'язання за визначеними виплатами

При цьому підприємству слід визначити теперішню вартість зобов'язань за визначеними виплатами та справедливу вартість активів програми з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансових звітах, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на дату балансу.

Коли програма з визначеною виплатою надмірно фінансована або були визнані актуарні прибутки, результатом застосування алгоритму, наведеного на *рис. 18.3*, може бути негативна величина, яку слід відображати як актив. Такий актив оцінюють за нижчою з двох сум:

- а) сумою, визначеною за розрахунком (*рис. 18.3*);
- б) чистим підсумком:
 - ✓ невизнаних актуарних збитків та вартості раніше наданих послуг;
 - ✓ теперішньої вартості економічних вигід у формі відшкодувань або зменшення майбутніх внесків за програмою.

У складі витрат (або доходу) у Звіті про прибутки та збитки або у складі собівартості відповідного активу (незавершене виробництво,

готова продукція та ін.), якщо це вимагається або дозволяється відповідними стандартами, визнається чистий підсумок витрат і доходів, пов'язаних із програмою (*рис. 18.4*).

Облік програм із визначеною виплатою включає такі послідовні процедури:

1. Визначення суми виплат, зароблених працівниками в обмін на надані ними послуги у поточному та попередньому періодах.
2. Дисконтування визначених сум виплат.
3. Визначення справедливої вартості активів програми.
4. Визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків і збитків, які слід визнавати.
5. Визначення остаточної вартості раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють.
6. Визначення остаточного прибутку або збитку в разі скорочення або остаточного розрахунку за програмою.

Ці процедури застосовують до кожної суттєвої програми окремо.

При визначенні суми виплат підприємству слід враховувати не лише свої юридичні зобов'язання, які визначаються офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й конструктивні зобов'язання, які виникають внаслідок неофіційної практики діяльності підприємства.

Наприклад, умовами програми може бути передбачена можливість припинення зобов'язання за програмою. Але практично підприємству складно припинити здійснення програми, якщо воно хоче зберегти своїх працівників.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами

Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами (Present Value of a Defined Benefit Obligation) — це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах. Отже, зобов'язання за визначеними виплатами враховує вартість поточних та минулих послуг.

Вартість поточних послуг (Current Service Cost) — це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Вартість раніше наданих послуг (Past Service Cost) — це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності (чи інших довгострокових виплат працівникам) або в результаті їх змін.

Для оцінки теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та пов'язаної з ними вартості поточних послуг слід:

- 1) застосовувати метод нарахування прогнозованих одиниць;
- 2) віднести виплати до періодів надання послуг;
- 3) зробити актуарні припущення.

Метод нарахування прогнозованих одиниць (Projected Unit Credit Method) розглядає кожен період надання послуг як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплат та оцінює кожну одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання.



Рис.18.4. Розрахунок чистих витрат (доходу) за програмою з визначеною виплатою



ПРИКЛАД 18.6

Припустімо, загальна одноразова сума, що підлягає сплаті працівнику після закінчення трудової діяльності, становить 1,2% його кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг цим працівником підприємству. 2001 року зарплата працівника становить 40 000 дол. і очікується, що вона зростатиме на 5% щорічно. Працівник повинен вийти на пенсію наприкінці 2005 року. Ставка дисконту, що застосовується, дорівнює 10%.

Виходячи з цього, визначимо майбутню (кінцеву) заробітну плату працівника через чотири роки:

$$40\,000 \cdot (1 + 0,05)^4 = 40\,000 \cdot 1,2155 = 48\,620.$$

Звідси недисконтована сума щорічних нарахувань становить:

$$48\,620 \cdot 0,012 = 583.$$

Використовуючи дод. 1.2, визначимо теперішню вартість цієї суми на кінець кожного року окремо:

Рік	Теперішня вартість майбутніх виплат, дол.
2004	$583 \cdot 0,9091 = 530$
2003	$583 \cdot 0,8264 = 482$
2002	$583 \cdot 0,7513 = 438$
2001	$583 \cdot 0,6830 = 398$

Якщо припустити, що в актуарних припущеннях не відбудеться жодних змін, тоді формування зобов'язання щодо виплат працівнику по закінченні його трудової діяльності можна представити таким чином (табл. 18.1):

Таблиця 18.1. Розрахунок зобов'язання щодо виплати працівникам по закінченні трудової діяльності

Показник	Рік				
	2001	2002	2003	2004	2005
Виплати, що належать до:					
— попередніх років	0	583	1 166	1 749	2 332
— поточного року	583	583	583	583	583
	<u>583</u>	<u>1 166</u>	<u>1 749</u>	<u>2 332</u>	<u>2 915</u>
Зобов'язання на початок року	—	398	876	1 446	2 121
Відсотки 10%	—	40	88	145	212
Вартість поточних послуг (теперішня вартість майбутніх виплат)	398	438	482	530	583
Зобов'язання на кінець року	<u>3 98</u>	<u>876</u>	<u>1 446</u>	<u>2 121</u>	<u>2 916</u>

За методом нарахування прогнозованих одиниць підприємство має відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою.

Однак у випадках, коли надання послуг працівником у наступні роки призведе до значно вищого рівня виплат, ніж у попередні роки, МСБО 19 вимагає від підприємства відносити виплати на прямолінійній основі:

- а) починаючи з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);
- б) до дати, коли подальше надання послуг не призведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

Оскільки остаточна вартість програм із визначеною виплатою залежить від впливу цілого ряду змінних величин (розміру кінцевої зарплати, плинності кадрів, смертності населення, вартості медичного страхування тощо), для оцінки зобов'язання за такими програмами слід застосовувати демографічні та фінансові актуарні припущення (рис. 18.5).



Рис. 18.5. Основні актуарні припущення

Фінансові припущення повинні базуватися на ринкових прогнозах на дату балансу щодо періоду, протягом якого зобов'язання за програмою підлягають погашенню. Зокрема, ставку дисконту, що використовується для оцінки зобов'язання, слід визначати за допомогою ринкової прибутковості (на дату балансу) корпоративних облігацій високої якості. У країнах, де немає розвинутого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на дату балансу) державних облігацій. Валюта та терміни погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому терміну погашення зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

Своєю чергою, зобов'язання за виплатами по закінченні трудової діяльності слід оцінювати на основі, яка враховує:

- а) прогнозовані підвищення заробітної плати в майбутньому;
- б) виплати, встановлені за умовами програми (або такі, що впливають з будь-яких конструктивних зобов'язань, які виходять за межі цих умов) на дату балансу;

в) прогнозовані майбутні зміни рівня будь-яких державних виплат, що впливають на виплати, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеною виплатою, за умови, що ці зміни були запроваджені до дати балансу або попередній досвід чи інші достовірні свідчення вказують на те, що ці державні виплати зміняться яким-небудь непередбаченим чином, наприклад відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.

Оцінки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, просування по службі та інші доречні фактори, такі як пропозиції та попит на ринку зайнятості.

Оцінки майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують і прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені інфляцією, і конкретні зміни витрат на медичне обслуговування під впливом досягнень сучасних технологій, зміни схем використання і надання медичних послуг, зміни стану здоров'я учасників програми тощо.

Актуарні припущення повинні бути неупередженими та взаємосумісними. Актуарні припущення є неупередженими, якщо вони об'єктивні, але не надмірно консервативні. Поряд з тим актуарні припущення вважаються взаємосумісними, якщо вони відображають економічні взаємовідносини між такими чинниками, як інфляція, зростання ставок заробітної плати, дохід від активів програми та ставки дисконту. Наприклад, усі припущення, які залежать від конкретного рівня інфляції (такі як припущення щодо ставки відсотка та збільшення заробітної плати і виплат) у будь-який окремо взятий період у майбутньому, припускають однаковий рівень інфляції в цей період.

Справедлива вартість активів програми

При визначенні суми зобов'язання за програмою вираховують справедливую вартість активів такої програми. **Активи програми (Plan Assets)** включають:

- а) активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам;
- б) кваліфіковані страхові поліси.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам (Assets Held by a Long-Term Employee Benefit Fund), — це активи (інші, ніж фінансові інструменти, випущені підприємством, які не підлягають передачі), які:

- а) утримуються господарською одиницею (фондом), яка юридично відокремлена від підприємства та існує лише для сплати або фінансування виплат працівникам;
- б) можуть бути використані лише для виплат або фінансування виплат працівникам і недоступні для кредиторів підприємства, що звітує (навіть у випадку банкрутства), та не можуть бути повернуті цьому підприємству, окрім випадків, коли:
 - ✓ решти активів фонду достатньо для задоволення усіх зобов'язань, пов'язаних із виплатами працівникам за програмою;
 - ✓ активи повертаються підприємству для відшкодування вже здійснених ним виплат працівникам.

Кваліфікований страховий поліс (Qualifying Insurance Policy) — це страховий поліс, наданий страховою компанією, яка не є зв'язаною стороною (згідно з МСБО 24) підприємства, що звітує, за умови, що надходження поліса може

бути використано лише на цілі, перераховані вище у визначенні активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам.

При цьому слід мати на увазі, що кваліфікований страховий поліс не обов'язково є страховим контрактом, визначеним в МСФЗ 4 "Страхові контракти".

Справедлива вартість активів програми звичайно визначається, виходячи з їхньої ринкової ціни на дату балансу. У разі відсутності ринкової ціни справедливу вартість активів програми оцінюють, наприклад, шляхом дисконтування очікуваного майбутнього руху грошових коштів із застосуванням ставки дисконту, яка відображає і ризик, пов'язаний з активами програми, і термін погашення або очікувану дату вибуття цих активів (або, якщо вони не мають терміну погашення, очікуваний період, що залишився до погашення відповідного зобов'язання).

Активи програми не включають несплачені внески, які підлягають сплаті до фонду підприємством, що звітує, а також будь-які фінансові інструменти без права передачі, випущені підприємством та утримувані фондом. Крім того, активи програми зменшуються на суму зобов'язань фонду, які не пов'язані з виплатами працівникам (кредиторська заборгованість постачальникам, іншим кредиторам тощо).

Якщо до складу програми входять кваліфіковані страхові поліси, які точно відповідають сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті згідно з програмою, справедливою вартістю таких страхових полісів визнається теперішня вартість пов'язаних із ними зобов'язань.

Дохід від активів програми

Дохід від активів програми (Return on Plan Assets) — це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом із реалізованими та нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми за вирахуванням витрат на управління програмою та податку, сплачуваного безпосередньо програмою.

Дохід від активів програми визначається за схемою, наведеною на *рис. 18.6*.

Очікуваний дохід від активів програми базується на ринкових прогнозах (на початок періоду) щодо доходів протягом усього терміну відповідного зобов'язання та відображає зміни справедливої вартості активів програми, утримуваних протягом періоду, в результаті фактичних внесків, сплачених у фонд, та фактичних виплат, здійснених фондом.

АктUARні прибутки та збитки

АктUARні прибутки та збитки (Actuarial Gains and Losses) складаються з коригування на основі наступного досвіду (вплив різниці між попередніми актUARними припущеннями і тим, що фактично відбулося) та впливу змін актUARних припущень.

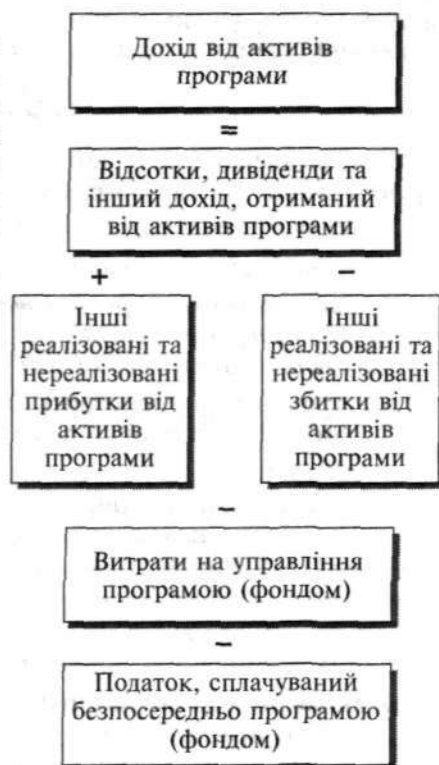


Рис. 18.6. Розрахунок доходу від активів програми

АктUARні прибутки та збитки виникають у результаті зміни (збільшення або зменшення) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами або справедливої вартості відповідних активів програми. Причинами виникнення актуарних прибутків і збитків можуть бути, зокрема:

- ✓ неочікувано високі або низькі рівні плінності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо умови програми передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- ✓ вплив змін в оцінках майбутньої плінності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо умови програми передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- ✓ вплив змін ставки дисконту;
- ✓ вплив змін різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми.

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

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

Частка актуарних прибутків та збитків, яка визнається для кожної програми з визначеною виплатою, є сумою перевищення вказаного 10-відсоткового "коридору" на попередню звітну дату, поділеною на очікувані середні терміни трудової діяльності, що залишилися до виходу на пенсію працівників, які беруть участь у цій програмі.

Вартість раніше наданих послуг

Вартість раніше наданих послуг розглядається тоді, коли підприємство запроваджує програму з визначеною виплатою або змінює розмір майбутніх виплат за існуючою програмою. При цьому вартість раніше наданих послуг не включає змін, наведених в *табл. 18.2*.

Таблиця 18.2. Обставини, які не впливають на вартість раніше наданих послуг

Характеристика обставин	Причина, з якої відсутня вартість раніше наданих послуг
1	2
Вплив різниць між фактичним збільшенням заробітної плати та збільшенням, що припускалося при визначенні зобов'язання щодо виплат за надання послуг у попередні роки	Вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають прогнозовані розміри заробітної плати
Оцінка збільшення пенсій завищена або занижена на розсуд підприємства (коли підприємство має конструктивне зобов'язання щодо такого підвищення)	Вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають такі підвищення
Оцінки підвищення виплат, які є наслідком актуарних прибутків, вже визнаних у фінансових звітах, і підприємство зобов'язане використовувати надлишок коштів програми для виплат її учасникам	Остаточне збільшення зобов'язання є актуарним збитком, а не вартістю раніше наданих послуг

Продовження табл. 18.2

1	2
Збільшення гарантованих пенсій, якщо за відсутності нових або підвишених виплат працівники відповідають вимогам щодо гарантування виплат	Вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки оцінені витрати на виплати були визнані як вартість поточних послуг у періоді їх надання
Вплив поправок до програми, які зменшують виплати за майбутні послуги	Є скороченням програми, а не вартістю раніше наданих послуг

Вартість раніше наданих послуг є позитивною, якщо виплати впроваджуються чи збільшуються, та негативною, коли існуючі виплати зменшуються.

Відповідно до МСБО 19, вартість раніше наданих послуг слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом середнього періоду до того моменту, коли виплати працівникам стають гарантованими.

Гарантовані виплати працівникам (Vested Employee Benefits) — це такі виплати працівникам, які не залежать від майбутньої трудової діяльності. У міру того як виплати стають гарантованими після введення або внесення змін до програми, вартість раніше наданих послуг повинна визнаватися негайно.

Скорочення та остаточні розрахунки за програмою

Результатом скорочення програми з визначеною виплатою або остаточного розрахунку за нею можуть бути прибутки та збитки, які включають:

- ✓ остаточну зміну теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами;
- ✓ остаточну зміну справедливої вартості активів програми;
- ✓ відповідні актуарні прибутки та збитки і вартість раніше наданих послуг, які не були визнані раніше.

Скорочення програми відбувається, коли підприємство:

- а) має доведене зобов'язання здійснити суттєве скорочення кількості працівників, охоплених програмою;
- б) змінює умови програми з визначеною виплатою так, що суттєвий елемент надання послуг у майбутньому теперішніми працівниками не братиметься до уваги під час визначення виплат або братиметься до уваги лише при визначенні зменшених виплат.

Скорочення програми звичайно є наслідком певної події: закриття підприємства, припинення діяльності, реструктуризації тощо. Остаточний розрахунок існує тоді, коли підприємство здійснює операцію, яка скасовує частково або повністю зобов'язання щодо виплат за програмою. Наприклад, за згодою працівників їм здійснюють одноразову виплату в обмін на їхні права щодо отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності.

Прибутки або збитки при скороченні програми з визначеною виплатою або при остаточному розрахунку за нею визнаються тоді, коли таке скорочення або остаточний розрахунок відбуваються. При цьому перед визначенням впливу скорочення чи остаточного розрахунку підприємству слід переоцінити зобов'язання та пов'язані з ними активи програми, застосовуючи поточні актуарні припущення (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни).

Для ілюстрації обліку програм з визначеною виплатою розглянемо комплексний приклад, наведений у статті Кетрін Кірнс (Katryn Cearnns)*.



ПРИКЛАД 18.7

Є така інформація про програму підприємства з визначеною виплатою:

Очікуваний дохід від активів програми	12% на рік
Ставка дисконту 2002—2005 роки	10% на рік
Теперішня вартість на початок 2002 року	1 млн дол.
Справедлива вартість активів програми на початок 2002 року	1 млн дол.
Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки на початок 2002 року	120 000 дол.
Середній залишковий термін надання послуг працівниками	10 років**
Крім того, такі дані є доречними, тис. дол.	

	2002	2003	2004
Вартість поточних послуг	140	150	150
Надані виплати	120	140	150
Внески підприємства	110	120	120
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1 200	1 600	1 700
Справедлива вартість активів програми на кінець року	1 250	1 450	1 610

Виходячи з наведених даних, послідовно здійснимо процедури обліку програм із визначеною виплатою.

Спочатку розрахуємо актуарні прибутки та збитки, які є балансуючою цифрою в наведених далі розрахунках, дол.:

Теперішня вартість зобов'язання	2002	2003	2004
Теперішня вартість зобов'язання на початок року	1 000	1 200	1 600
Витрати на відсотки (10%)	100	120	160
Вартість поточних послуг	140	150	150
Надані виплати	(120)	(140)	(150)
Актуарний (прибуток) збиток	80	270	(60)
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	<u>1 200</u>	<u>1 600</u>	<u>1 700</u>
Справедлива вартість активів програми	2002	2003	2004
Справедлива вартість на початок року	1 000	1 250	1 450
Очікуваний дохід від активів програми (12%)	120	150	174
Внески	110	120	120
Надані виплати	(120)	(140)	(150)
Актуарний прибуток (збиток)	140	70	16
Справедлива вартість активів програми на кінець року	<u>1 250</u>	<u>1 450</u>	<u>1 610</u>

* Cearnns K. Accounting for Employee Benefits. Accountancy International. — August. 1998.

** Ці цифри можуть бути різними у кожному році.

Наступним кроком є визначення, чи перевищують актуарні прибутки та збитки допустимий ліміт 10% коридору. Цей ліміт на 10% перевищує теперішню вартість зобов'язання (до вирахування активів програми) та активів програми (на 1 січня 2002 року 10% вище за 1,2 млн дол. та 1,25 млн дол.).

	2002	2003	2004
<i>Чисті комулятивні невизнані актуарні прибутки (збитки) на 1 січня</i>	120	178	(27,3)
<i>Обмеження коридору на 1 січня</i>	100	125	160
<i>Перевищення (а)</i>	<u>20</u>	<u>53</u>	<u>—</u>
	2002	2003	2004
<i>Середній очікуваний залишковий час роботи (років) (б)</i>	10	10	10
<i>Актуарний прибуток (збиток), який буде визнаний (а/б)</i>	2	5,3	—
	2002	2003	2004
<i>Невизнаний актуарний прибуток (збиток)</i>	120	178	(27,3)
<i>Актуарний прибуток (збиток) за рік: зобов'язання</i>	(80)	(270)	60
<i>Актуарний прибуток (збиток) за рік: активи програми</i>	<u>140</u>	<u>70</u>	<u>16</u>
<i>Проміжний підсумок</i>	180	(22)	48,7
<i>Визнаний актуарний (прибуток) збиток</i>	(2)	(5,3)	—
<i>Невизнані актуарні прибутки (збитки)</i>	<u>178</u>	<u>(27,3)</u>	<u>48,7</u>
	2002	2003	2004
	\$000	\$000	\$000
<i>Розрахунок балансового зобов'язання</i>	1 200	1 600	1 700
<i>Теперішня вартість зобов'язання на 31 грудня</i>	<u>(1 250)</u>	<u>(1 450)</u>	<u>(1 610)</u>
<i>Справедлива вартість активів програми на 31 грудня</i>	(50)	150	90
<i>Невизнані актуарні прибутки (збитки)</i>	178	(27,3)	48,7
<i>Зобов'язання, визнані в балансі</i>	<u>128</u>	<u>122,7</u>	<u>138,7</u>
	2002	2003	2004
<i>Розрахунок витрат у Звіті про прибутки та збитки</i>			
<i>Вартість поточних послуг</i>	140	150	150
<i>Витрати на відсотки</i>	100	120	160
<i>Очікуваний дохід від активів програми</i>	(120)	(150)	(174)
<i>Чистий актуарний (прибуток) збиток, визнаний у році</i>	(2)	(5,3)	—
<i>Витрати, визнані у Звіті про прибутки та збитки</i>	<u>118</u>	<u>114,7</u>	<u>136</u>

Облік програми з визначеною виплатою залежить від того, чи є ці програми фінансованими, чи нефінансованими (табл. 18.3).

Таблиця 18.3. Облік програм з визначеною виплатою

Операція	Тип програми		
	Фінансована	Частково фінансована	Нефінансована
1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Д-т "Витрати на виплати після завершення трудової діяльності" К-т "Грошові кошти"	Д-т "Витрати на виплати після завершення трудової діяльності" К-т "Грошові кошти" К-т "Зобов'язання щодо непенсійних виплат"	Д-т "Витрати на виплати після завершення трудової діяльності" К-т "Зобов'язання за програмами з визначеним внеском"
2. Здійснення виплат працівникам: ✓ пенсії ✓ інші виплати	— —	— Д-т "Зобов'язання щодо непенсійних виплат" К-т "Грошові кошти"	Д-т "Зобов'язання за програмами з визначеним внеском" К-т "Грошові кошти"

Подання та розкриття інформації щодо програм виплат по закінченні трудової діяльності

Згідно з МСБО 19, підприємству слід згортати актив, який належить до однієї програми із зобов'язанням, яке належить до іншої програми, тільки якщо підприємство:

- має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення заборгованості за іншою програмою;
- має намір або погасити заборгованість на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити заборгованість за іншою програмою.

При цьому стандарт не визначає, чи слід підприємству розмежовувати активи і зобов'язання, які виникають від виплат по закінченні трудової діяльності, на поточні та непоточні. Тому в практиці такі активи і зобов'язання звичайно наводять у складі непоточних активів і зобов'язань. Також МСБО 19 не визначає, чи слід підприємству подавати вартість поточних послуг, витрати на відсотки та очікуваний дохід від активів програми у складі єдиної статті доходів, чи витрат у Звіті про прибутки та збитки.

За програмами з визначеним внеском підприємству слід розкривати лише суму, визнану як витрати для таких програм. Крім того, якщо цього вимагає МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", підприємство розкриває внески до програм, що стосуються основного керівництва.


**ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ
ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ"**
Зобов'язання по пенсійному забезпеченню та іншим пільгам пенсіонерам

Група здійснює обов'язкові відрахування до Державного пенсійного фонду та до інших позабюджетних соціальних фондів, які обчислюються як відсоток нарахованої заробітної платні бруто. Такі обов'язкові внески відносяться до витрат у міру нарахування в складі рядка "Прямі виробничі витрати" консолідованого звіту про фінансові результати.

Короткострокові пільги співробітникам, які надаються згідно з умовами юридичних договорів з організаціями співробітників та підлягають виплаті протягом одного року з дати бухгалтерського балансу, відносяться на витрати за методом нарахування.

Інші несистематичні витрати за виплатами співробітникам, колишнім співробітникам та членам їхніх сімей списуються на витрати в тому періоді, до якого вони відносяться після того, як вони затверджені керівництвом.

Докладнішу інформацію слід надавати щодо програм із визначеною виплатою. Згідно з МСБО 19, підприємство має розкривати таку інформацію щодо програми з визначеною виплатою:

- а) облікову політику підприємства щодо визнання актуарних прибутків та збитків;
- б) загальний опис типу програми;
- в) узгодження активів та зобов'язань, визнаних у балансі;
- г) суми, включені до справедливої вартості активів програми:
 - ✓ для кожної категорії власних фінансових інструментів підприємства, що звітує;
 - ✓ для будь-якої нерухомості, зайнятої підприємством, що звітує, або для будь-яких активів, які використовуються ним;
- г) узгодження, яке показує зміни за період розміру чистого зобов'язання (або активу), визнаного в балансі;
- д) загальні витрати, визнані у Звіті про прибутки та збитки, щодо кожної з наведених нижче статей, зазначаючи рядок (рядки) Звіту про прибутки та збитки, до яких вони включені:
 - ✓ вартість поточних послуг;
 - ✓ витрати на відсотки;
 - ✓ очікуваний прибуток від активів програми;
 - ✓ актуарні прибутки та збитки;
 - ✓ вартість раніше наданих послуг;
 - ✓ вплив будь-якого скорочення або остаточного розрахунку;
- е) фактичний прибуток від активів програми;
- е) основні актуарні припущення, використані на дату балансу, включаючи інформацію про кожне актуарне припущення в абсолютному вираженні (наприклад, у вигляді абсолютного відсотка), а не лише як різницю між різними ставками відсотка або іншими змінними.

Якщо підприємство має кілька програм із визначеною виплатою, розкриття інформації можна робити в цілому, окремо для кожної програми або за групами, виділеними за:

- ✓ географією програм (наприклад, національні та закордонні програми);
- ✓ схильністю програм зазнавати різних ризиків (наприклад, програми пенсійного забезпечення на основі незмінної (фіксованої) заробітної плати та програми пенсійного забезпечення на основі останньої заробітної плати і програми медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності).

Щодо програм за участю кількох працедавців вимагається розкриття додаткової інформації, якщо підприємство не має достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою, зокрема:

- ✓ той факт, що програма є програмою з визначеною виплатою;
- ✓ причину, чому підприємство не має достатньої інформації, щоб дозволити йому вести облік цієї програми як програми з визначеною виплатою;
- ✓ інформацію про надлишок і брак коштів у програмі та можливі наслідки цього для підприємства.

Наведемо приклад розкриття інформації щодо виплат по закінченні трудової діяльності.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE"

Виплати працівникам

Виплати по закінченні трудової діяльності

Зобов'язання Групи, що виникають внаслідок зобов'язань за визначеними виплатами та пов'язана з ними вартість поточних послуг, визначені з використанням методу нарахування прогнозованих одиниць. Оцінки здійснюються щорічно для найбільших програм і на регулярній основі для інших програм.

Актуарні поради надають і зовнішні консультанти, і актуарії, найняті Групою. Актуарні припущення, що використовуються для обчислення зобов'язань за виплатами, варіюються згідно з економічними умовами країни, в якій розташована програма.

Такі програми є або зовнішньо фінансованими, з активами програм, що утримуються окремо від активів Групи фондів, що незалежно управляються, або незабезпечених фондами з відповідними зобов'язаннями, наведеними в балансі.

Для фінансованих програм із визначеними виплатами, що забезпечені фондами, дефіцит або перевищення справедливої вартості програми над теперішньою вартістю зобов'язань за визначеними виплатами визнаються як активи або зобов'язання в балансі з урахуванням будь-яких невизнаних актуарних прибутків і збитків та вартості минулих послуг.

Однак перевищення активів визнається лише щодо тих, що представляють майбутні економічні вигоди, які фактично доступні Групі, наприклад у формі повернення від програми або зменшення майбутніх внесків до програми. Коли такі перевищення не доступні або не представляють майбутніх економічних вигід, вони не визнаються, але розкриваються в примітках.

Актуарні прибутки та збитки виникають головним чином від змін в актуарних припущеннях і різниць між актуарними припущеннями та тими, що фак-

тично трапилися. Вони визнаються у звіті про прибуток протягом залишкового періоду роботи працівників тільки щодо тих прибутків і збитків, чиста кумулятивна сума яких перевищує 10% найбільшої з теперішньої вартості зобов'язання або справедливої вартості активів програми. Невизнані актуарні прибутки та збитки відображаються в балансі.

Для програм з визначеною виплатою актуарні витрати, відображені у звіті про прибуток, включають вартість поточних послуг, витрати на відсотки, очікуваний прибуток від активів програми та вартість минулих послуг, а також актуарні прибутки та збитки тією мірою, в якій вони визнаються.

Вартість минулих послуг для підвищення обліковуються, коли такі виплати гарантуються або стають конструктивним зобов'язанням. Деякі виплати також забезпечуються програмами з визначеним внеском; внесок за такими програмами включається до складу витрат у звіті про прибуток у міру здійснення.

Пенсії та виплати після звільнення

Більшість працівників Групи можуть вибрати пенсійні виплати згідно з програмами з визначеними виплатами, що базуються на винагороді та тривалості послуг, включаючи переважно останню заробітну плату.

Медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності та інші виплати працівникам

Компанії Групи, переважно у США та Канаді, утримують програми виплат на медичне обслуговування, які охоплюють працівників, які бажають вийти на пенсію. Зобов'язання щодо інших виплат працівникам включають переважно компенсації наприкінці послуг, які не мають характеру пенсій.

Витрати, визнані в Звіті про прибутки та збитки

В млн швейц. франків	Пенсійні програми з визначеною виплатою	Медичні та інші виплати	2002	2001
			Разом	Разом
Вартість поточних послуг	603	56	659	637
Внески працівників	(101)	—	(101)	(101)
Витрати на відсотки	1 022	104	1 126	1 032
Очікуваний дохід від активів програми	(1 371)	(13)	(1 384)	(1 436)
Чистий актуарний прибуток (збиток), визнаний за рік	22	1	23	3
Дострокове звільнення, скорочення, розрахунки	(7)	(5)	(12)	(12)
Вартість минулих послуг	23	10	33	40
Переведення (з) до невизнаних активів	296	—	296	336
Разом витрати на визначені виплати	487	153	640	499
Разом витрати на визначені внески	309	310		

Витрати на програми з визначеною виплатою та визначеним внеском розподілені відповідно до функцій витрат.

Переведення до невизнаних активів є перевищенням доходу від надлишково фінансованих програм із визначеною виплатою, які не можуть бути визнані як активи або як сплачені внески до таких програм, що перевищують їх річні витрати.

Фактичний дохід від активів програми (2 363) (1 448)

Виплати працівникам

Узгодження активів і балансів, визнаних в балансі

В млн швейц. франків	Пенсійні програми з визначеною виплатою	Медичні та інші виплати	2002	2001
			Разом	Разом
Теперішня вартість фінансових зобов'язань	18 316	777	19 093	19 396
Справедлива вартість активів програми	(15 561)	(113)	(15674)	(19 673)
Перевищення фінансових зобов'язань (активів)	2 755	664	3 419	(277)
Теперішня вартість нефінансових зобов'язань	1 001	695	1 696	1 997
Невизнана вартість минулих послуг щодо негарантованих виплат	(4)	(6)	(10)	(7)
Чисті невизнані актуарні прибутки	(3 687)	(144)	(3 831)	(1 366)
Невизнані активи	28	—	28	1 198
Чисті зобов'язання за визначеними виплатами	93	1 209	1 302	1 545
Зобов'язання щодо програм із визначеним внеском і непоточних відстрочених компенсацій			762	849
Чисті зобов'язання			2 064	2 394
Відображені в балансі як: Активи щодо виплат працівникам			(1 083)	(1 392)
Зобов'язання щодо виплат працівникам			3 147	3 786
Чисті зобов'язання			2 064	2 394

Активи програми включають нерухомість, зайняту афілійованими компаніями зі справедливою вартістю 16 млн швейц. франків (2001 р.: 32 млн швейц. франків).

Зменшення надлишку активів переважно пов'язане з меншим ефективним доходом від активів.

Зміни у чистих зобов'язаннях з визначеними виплатами, визнаними у балансі

В млн швейц. франків	Пенсійні програми з визначеною виплатою	Медичні та інші виплати	2002	2001
			Разом	Разом
На 1 січня	154	1 391	1 545	1 933
Переведення валюти	35	(229)	(194)	(70)
Витрати, визнані у Звіті про прибутки та збитки	487	153	640	499
Внески	(544)	(60)	(604)	(387)
Сплачені пенсії	(89)	(49)	(138)	(137)
Зміни у сфері консолідації	49	4	53	(317)
Переведення з або до планів з визначеним внеском	1	(1)	—	24
На 31 грудня	93	1209	1 302	1 545

Основні актуарні припущення

На 31 грудня	2002	2001
<i>Ставки дисконту</i>		
Європа	3,5—6%	4—6%
Америка	6,75—12%	3—15,5%
Африка, Азія і Океанія	2—13%	3—15%
<i>Очікувані довгострокові норми доходу на активи програми</i>		
Європа	5—7,5%	6—7,25%
Америка	6—13%	6—13%
Африка, Азія і Океанія	4—13%	4—14%
<i>Очікувані відсотки зростання зарплати</i>		
Європа	2,5—3,5%	2—4%
Америка	1—12%	1—12%
Африка, Азія і Океанія	0,5—12,5%	1—13%
<i>Очікувані відсотки пенсійних коригувань</i>		
Європа	1,5—3,5%	1,25—2,5%
Америка	1—12%	1—12%
Африка, Азія і Океанія	0,5—6%	0,5—9%
<i>Тенденції норм медичних витрат</i>		
Америка	5—10%	5—10%
<i>Середній залишковий термін трудової діяльності в роках</i>		
Європа	13—22	11—22
Америка	9—25	9—30
Африка, Азія і Океанія	11—23	11—27

18.3. ІНШІ ДОВГОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

Інші довгострокові виплати працівникам (Other Long-Term Employee Benefits) — це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. До таких виплат належать, зокрема:

- ✓ компенсації за періоди відсутності (додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка тощо);
- ✓ виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- ✓ виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- ✓ виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- ✓ відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зароблені.

На відміну від виплат по закінченні трудової діяльності до оцінки інших довгострокових виплат застосовується спрощений метод, згідно з яким:

- ✓ актуарні прибутки та збитки визнаються негайно і жодного “коридору” не застосовується;
- ✓ вся вартість раніше наданих послуг визнається негайно.

Це обумовлено незначним ступенем невизначеності при оцінці інших довгострокових виплат і незначними змінами пов'язаної з ними вартості раніше наданих послуг.

Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат відображається в балансі загальною чистою сумою, яка визначається таким чином (рис.18.7).

Витрати (або дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами, включаються до собівартості відповідних активів (незавершене виробництво, готова продукція) або відображаються як витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати тощо) у Звіті про прибутки та збитки чистим підсумком наведених нижче витрат і доходів (рис.18.8).

МСБО 19 не вимагає розкриття конкретної інформації щодо інших довгострокових виплат працівникам. Проте певні розкриття можуть бути зроблені згідно з іншими стандартами (наприклад, МСБО 8, 24, 37 та ін.) або на розсуд підприємства. Нижче наведено приклад розкриття інформації про облікову політику підприємства щодо розглянутих виплат.

Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам

=

Теперішня вартість за визначеними виплатами на дату балансу

-

Справедлива вартість на дату балансу активів програми, якими безпосередньо мають бути погашені зобов'язання

Рис. 18.7. Розрахунок зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам

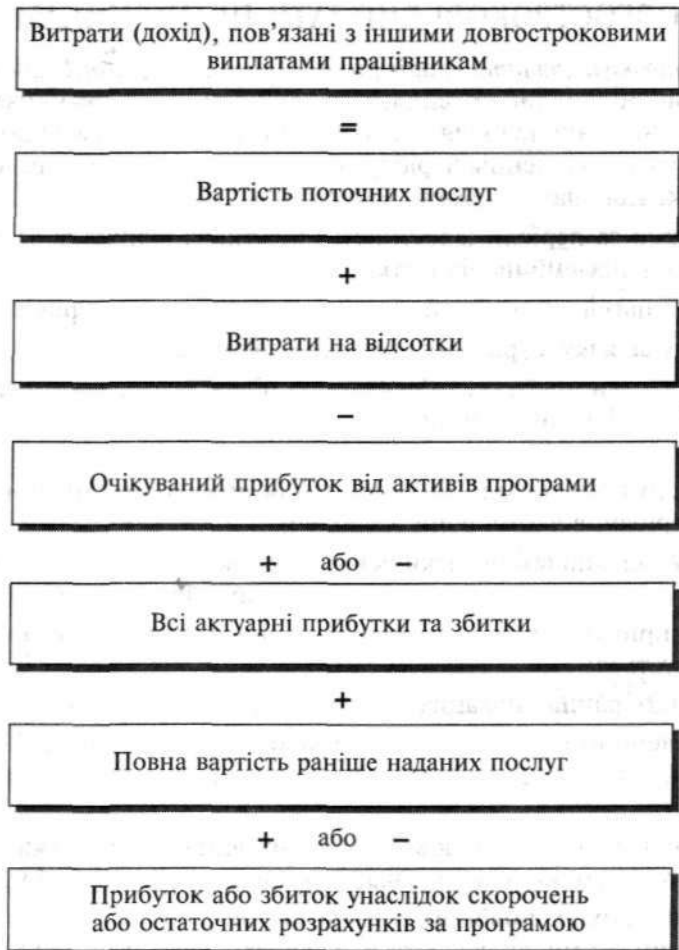


Рис. 18.8. Розрахунок витрат (доходу), пов'язаних з іншими довгостроковими виплатами працівникам

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NOVARTIS" за 2002 рік

1. Облікові політики

Пенсійний фонд, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам і програми участі працівників у капіталі.

(в) Інші довгострокові виплати працівникам

Інші довгострокові виплати працівникам представляють суми, що підлягають сплаті працівникам за відстроченими компенсаційними угодами, обов'язковими у певних юрисдикціях, в яких Група здійснює свої операції.

Витрати на виплати визнаються на основі нарахування у складі витрат на персонал різних функцій, в яких зайняті працівники. Пов'язане зобов'язання накопичується у складі довгострокових зобов'язань.

18.5. ВИПЛАТИ ПРИ ЗВІЛЬНЕННІ

Виплати при звільненні (Termination Benefits) — це компенсації працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- ✓ рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію;
- ✓ добровільної згоди працівника на звільнення за умови такої виплати.

Виплати при звільненні звичайно є одноразовими виплатами, які:

- ✓ встановлені законодавством;
- ✓ передбачені контрактом з працівником або колективною угодою з профспілками;
- ✓ є конструктивним зобов'язанням, яке випливає з практики або звичаїв діяльності.

Проте вони можуть також включати збільшення розміру пенсійних виплат або інших виплат по закінченні трудової діяльності та збереження заробітної плати до закінчення певного періоду.

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнаються лише тоді, коли підприємство має докладну офіційну програму звільнення працівників, яку неможливо скасувати. Така програма повинна містити як мінімум таку інформацію:

- ✓ місце дії програми, посадові обов'язки та приблизну кількість працівників;
- ✓ суму виплат при звільненні за кожною класифікацією ставки заробітної плати або за кожним типом посадових обов'язків;
- ✓ час запровадження програми.

Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більш ніж 12 місяців з дати балансу, сума таких виплат підлягає дисконтуванню. Ставку дисконту в цьому випадку визначають аналогічно ставці дисконту, що використовується для дисконтування зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

У разі заохочення добровільного звільнення працівників, оцінка виплат при звільненні ґрунтується на кількості працівників, які, за очікуванням, приймуть пропозицію щодо добровільного звільнення.

Оскільки виплати при звільненні не залежать від надання послуг працівниками, витрати на такі виплати визнаються негайно. Визнання зобов'язання щодо виплат при звільненні відображається записом:

Д-т рахунка “Витрати на виплати при звільненні”

К-т рахунка “Забезпечення виплат при звільненні”.

При сплаті коштів звільненим працівникам складають запис:

Д-т рахунка “Забезпечення виплат при звільненні”

К-т рахунка “Грошові кошти”.

Розкриття інформації про виплати при звільненні передбачено відповідними стандартами, зокрема:

- а) згідно з МСБО 37, слід розкривати інформацію про непередбачене зобов'язання, яке виникає в разі невизначеності щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про добровільне звільнення;

- б) якщо виплати при звільненні мають такий розмір, частоту та характер, які доречні для розуміння показників звітності, згідно з МСБО 8 підприємству слід розкривати суму та характер таких виплат;
- в) МСБО 24 передбачає в певних випадках розкриття інформації про виплати при звільненні вищому управлінському персоналу підприємства.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "RENAULT"

Виплати при звільненні

Витрати, пов'язані з регулюванням робочої сили, відображаються одразу, шойно приймається рішення, та з 1 січня 1999 року (відповідно до прийнятого МСБО 19, переглянутого у 1998 р.) одразу після того, як про зобов'язання Групи було повідомлено спілку працівників.

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

Питання класифікації, визнання, оцінки фінансових інструментів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності розглядаються в МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання” і МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

МСБО 32 затверджено у березні 1995 року та набрав чинності з 1 січня 1996 року. 1996 року до його тексту було внесено окремі зміни та доповнення. МСБО 32 визначає:

- ✓ подання фінансових інструментів емітентами як зобов'язань або власного капіталу та класифікацію відповідних відсотків, дивідендів, а також прибутків і збитків;
- ✓ згортання фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- ✓ розкриття інформації про фінансові інструменти.

МСБО 39 затверджено у грудні 1998 року та набрав чинності з 1 січня 2001 року. У 2000 році до МСБО 39 було внесено окремі зміни та уточнення.

МСБО 39 визначає:

- ✓ класифікацію та прекласифікацію фінансових інструментів ;
- ✓ порядок визнання і припинення визнання фінансових інструментів;
- ✓ первісну і подальшу оцінку фінансових інструментів;
- ✓ облік хеджування.

У грудні 2003 року МСБО 32 і МСБО 39 було переглянуто. Крім того, в березні 2004 року до МСБО 39 було внесено зміни, які стосуються обліку хеджування справедливої вартості щодо відсоткового ризику для хеджованого портфеля (так зване макрохеджування). Переглянуті МСБО 32 і МСБО 39 набувають чинності для різних періодів з (або після) 1 січня 2005 року.

МСБО 32 і МСБО 39 застосовуються всіма підприємствами до всіх фінансових інструментів, за винятком окремих видів актів і зобов'язань (*табл. 19.1*).

Таблиця 19.1. Сфера застосування МСБО 32 і МСБО 39

Сфера застосування МСБО 32 і МСБО 39	Сфера застосування лише МСБО 32	Сфера, на яку не розповсюджується МСБО 32 і МСБО 39
1	2	3
Інвестиції в боргові інструменти та інструменти власного капіталу	-	Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства

Продовження табл. 19.1

1	2	3
Позики і дебіторська заборгованість	—	Дебіторська заборгованість з оренди ¹⁾
Боргові інструменти власної емісії	Власний капітал	Кредиторська заборгованість з оренди ¹⁾ Непередбачена компенсація в об'єднанні бізнесу ²⁾ Програми виплат працівникам
Грошові кошти та їх еквіваленти	—	—
Похідні інструменти, зокрема товарні контракти ³⁾	Похідні інструменти щодо власних акцій, розрахунки за якими здійснюють фіксованою кількістю акцій в обмін на фіксовану суму коштів	Товарні контракти для власного використання Фінансові гарантії ⁴⁾
Похідні інструменти щодо дочірніх, асоційованих і спільних підприємств	—	—
Вбудовані похідні інструменти	—	—
Кредитні угоди, утримувані для продажу ⁵⁾	—	Інші кредитні угоди
—	—	Страхові угоди Похідні інструменти щодо контрактів, за якими платіж здійснюється на засадах кліматичних, геологічних чи інших матеріальних змін

- 1) Положення МСБО 39 розповсюджується лише на припинення визнання дебіторської заборгованості з оренди та похідних інструментів, вбудованих в угоди про оренду.
- 2) Це виключення стосується лише покупця.
- 3) Контракти на придбання або продаж нефінансових об'єктів є сферою застосування МСБО 32 і МСБО 39, лише якщо вони можуть бути погашені на нетто-основі коштами або іншим фінансовим активом та вони не утримувані з метою отримання або постачання нефінансових об'єктів для забезпечення вимоги щодо очікуваної купівлі, продажу або використання.
- 4) МСБО 39 не поширюється лише на контракти про фінансові гарантії, якщо боржник не зможе здійснити платіж у визначений термін платежу. Проте МСБО 39 поширюється на контракти про фінансові гарантії, якщо вони передбачають платежі, які підлягають сплаті у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, цін на цінні папери, цін на споживчі товари, показника кредитоспроможності позичальника, валютних курсів, індексу цін чи ставок або інших змінних (які іноді називають "основними"). До того ж МСБО 39 справді вимагає визнання фінансових гарантій, наданих або збережених у результаті положень про припинення визнання.
- 5) МСБО 39 не поширюється на кредитні угоди, якщо розрахунки за ними не можуть бути здійснені на нетто-основі коштами або іншим фінансовим інструментом, крім випадків, коли їх утримують для продажу або генерування активів, які згідно з минулою практикою призначені для продажу, або коли підприємство включає їх до інших похідних інструментів згідно з МСБО 39.

19.1. КЛАСИФІКАЦІЯ, ВИЗНАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Фінансовий інструмент (*Financial Instrument*) — це будь-який контракт, який призводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту капіталу іншого підприємства.

Терміни “контракт” та “контрактний” означають угоду між двома або кількома сторонами з чітко визначеними економічними наслідками, яких сторони майже не можуть уникнути (якщо взагалі можуть). Це відбувається, як правило, тому, що закон вимагає здійснення такої угоди. Контракти, а отже, і фінансові інструменти, можуть набирати різноманітних форм; вони необов'язково складаються у письмовій формі.

Фінансові інструменти з метою бухгалтерського обліку поділяються на:

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

Фінансовий актив (*Financial Asset*) — це будь-який актив, який становить:

- 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.

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

Приклад розподілу активів на фінансові і нефінансові наведено в *табл. 19.2*.

МСБО 39 поділяє фінансові активи на чотири категорії:

- ✓ фінансові активи за справедливою вартістю (з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків);
- ✓ інвестиції, утримувані до погашення;
- ✓ позики та дебіторська заборгованість;
- ✓ фінансові активи, доступні для продажу.

Таблиця 19.2. Приклади фінансових і нефінансових активів

Статті, які можуть бути класифіковані як фінансові активи	Статті, які можуть бути класифіковані як нефінансові активи
<ul style="list-style-type: none"> ● Грошові кошти ● Дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію (товари, послуги) ● Векселі, що підлягають отриманню ● Інвестиції в інструменти капіталу ● Інвестиції в боргові інструменти ● Похідні активи 	<ul style="list-style-type: none"> ● Основні засоби ● Нематеріальні активи ● Активи, утримувані орендарем на умовах фінансової оренди ● Запаси ● Відстрочені податкові активи ● Витрати майбутніх періодів

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків (A Financial Asset or Financial Liability at Fair Value Through Profit or Loss) — це фінансовий актив або фінансове зобов'язання, які:

- ✓ утримувані для продажу;
- ✓ визначені підприємством (під час первісного визнання) як обліковувані за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків.

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікують як утримувані для продажу (Held for Trading), якщо вони:

- ✓ придбані або створені переважно з метою продажу або їх викупу найближчим часом;
- ✓ є частиною портфеля ідентифікованих фінансових інструментів під загальним управлінням щодо якого існує свідчення останньої фактичної схеми отримання короткострокового прибутку;
- ✓ є похідними фінансовими активами або похідними фінансовими зобов'язаннями (крім похідних фінансових інструментів, які є інструментами ефективного хеджування).

Інвестиції, утримувані до погашення (Held-to-Maturity Investments), — це непохідні фінансові активи з фінансовими платежами, які підлягають визначенню, а також фіксованим терміном погашення, що їх підприємство має реальний намір та здатність утримувати до терміну погашення, інші, ніж позики та дебіторська заборгованість, або ті, що класифіковані підприємством як доступні для продажу або фінансові активи за справедливою вартістю (з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків).

Підприємству не слід класифікувати будь-який фінансовий актив як утримуваний до погашення, якщо воно впродовж поточного фінансового року або впродовж двох попередніх фінансових років продало або перекласифікувало більш ніж незначну суму (у загальній сумі таких інвестицій) інвестицій до терміну їх погашення, крім продажу і перекласифікації, які:

- ✓ були так відкриті до погашення, що зміни в ринкових ставках відсотка не мали суттєвого впливу на справедливу вартість фінансового активу;

- ✓ виникли після того, як підприємство отримало в основному всю первісну вартість фінансового активу шляхом спланованих платежів або попередніх платежів;
- ✓ стосуються ізольованої події, яка є неконтрольованою підприємством і яку неможливо було передбачити.

Позики та дебіторська заборгованість (Loans and Receivables) — це непохідні фінансові активи з фіксованими або визначеними платежами, які не котируються на активному ринку, інші, ніж нижче зазначені:

- ✓ які підприємство має намір продати негайно або найближчим часом, ті, які класифіковано як утримувані для продажу, і ті, які підприємство під час первісного визнання визначило як обліковувані за справедливою вартістю (з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків);
- ✓ які підприємство під час первісного визнання визначило як добуті для продажу;
- ✓ щодо яких утримувач може не відшкодувати переважно усі первісні інвестиції, крім випадку погашення кредиту, який класифіковано як доступний для продажу.

Фінансові активи, доступні для продажу (Available-for-Sale Financial Assets), — це непохідні фінансові активи, визначені підприємством як доступні для продажу або які не класифіковано як іншу категорію фінансових активів.

Фінансове зобов'язання (Financial Liability) — 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) контракт, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інструментами власного капіталу підприємства та який є:

- ✓ необхідним інструментом, за яким підприємство є або може бути зобов'язане надати 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.

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

МСБО 39 визнає дві категорії фінансових зобов'язань:

- ✓ фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків;
- ✓ інші фінансові зобов'язання.

У свою чергу, першу категорію поділяють на фінансові зобов'язання, утримувані для продажу, і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю під час первісного визнання.

Склад фінансових зобов'язань та інструментів капіталу наведено на *рис. 19.1*.

Інструмент власного капіталу (Equity Instrument) — це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Прикладами інструментів капіталу є звичайні акції, певні типи привілейованих акцій, а також варанти або опціони для передплати на звичайні акції чи придбання їх на підприємстві-емітенті.

Похідні фінансові інструменти

Згідно з МСБО 39, **похідний інструмент (Derivative)** — це фінансовий інструмент, який має три наступні характеристики:

- ✓ Його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, цін на цінні папери, цін на споживчі товари, валютних курсів, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи кредитного індексу або подібної змінної (іноді їх називають “основними”);
- ✓ він не вимагає початкових чистих інвестицій або вимагає незначних початкових чистих інвестицій щодо інших типів контрактів, які мають подібну реакцію на зміни ринкових умов;
- ✓ погашається на майбутню дату.

Типові приклади похідних інструментів — це форвардні, ф'ючерсні контракти, контракти “своп” і опціони (*табл. 19.3*).

Таблиця 19.3. Типові похідні фінансові інструменти

Похідний інструмент	Визначення
Форвардний контракт	Контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визначеною ціною на майбутню дату — одиниці можуть бути фінансовими по суті (наприклад, іноземна валюта) або нефінансовими (наприклад, товар)
Ф'ючерсний контракт	Торговий контракт купити або продати визначене число одиниць за ціною і в термін, окреслені в майбутньому, одиниці можуть бути за суттю і фінансові, і нефінансові
Опціон	Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати (опціон “call”) або продати (опціон “put”) визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду
Своп	Контракт на обмін одного набору грошових надходжень на інший, наприклад відсоткові ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них (звичайно не завжди фінансові за сутністю) на майбутню дату або дати. Наприклад, обмін довгостроковими кредитними зобов'язаннями в одній валюті на еквівалентні зобов'язання в іншій валюті (враховуються відсотки і основна сума, ставки фіксовані)

Похідний фінансовий інструмент, як правило, має умовну суму, яка може бути сумою у валюті, кількістю акцій, кількістю одиниць ваги чи обсягу або кількістю інших одиниць, визначених у контракті. Проте похідний інструмент не

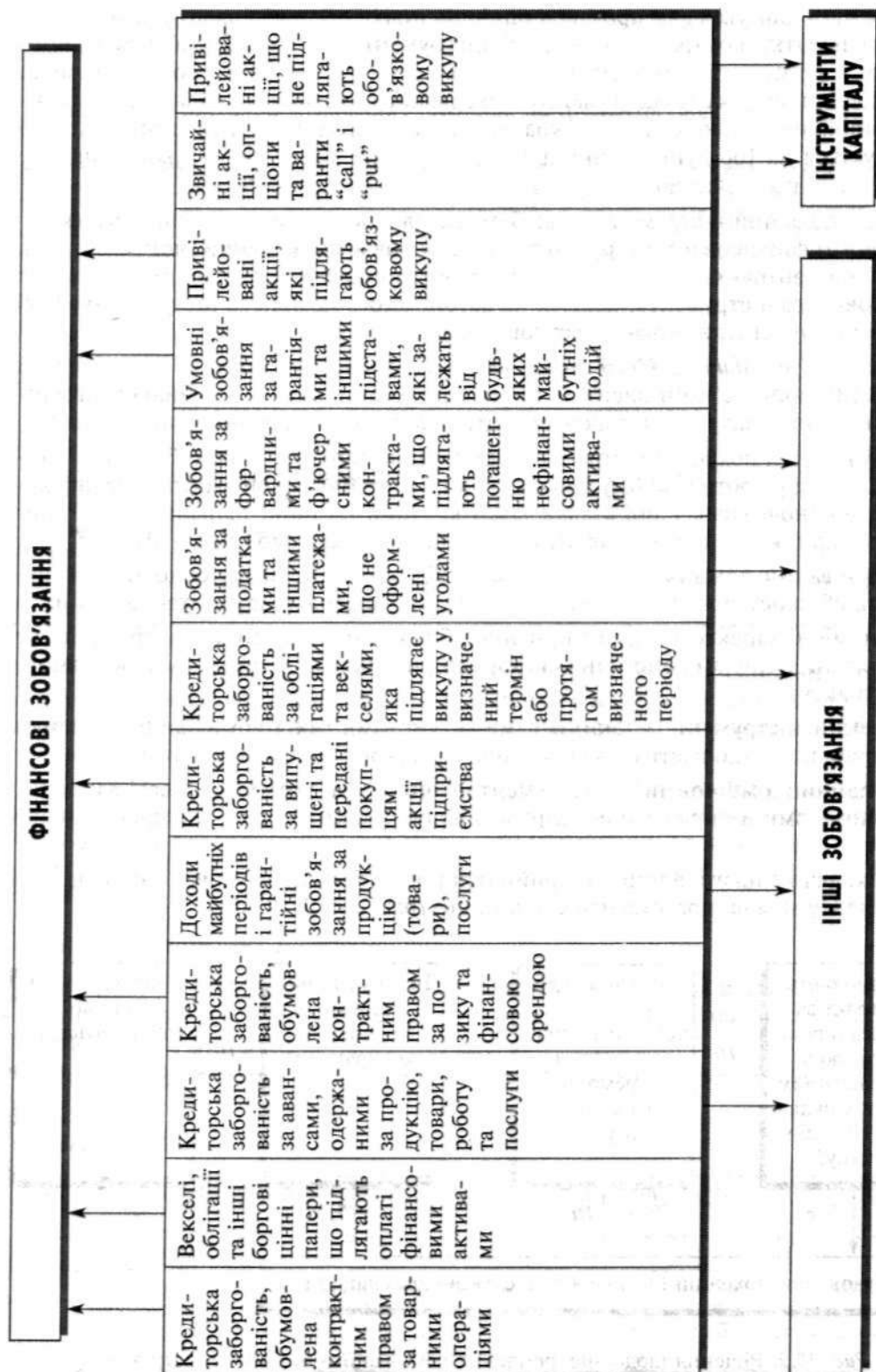


Рис. 19.1. Склад фінансових зобов'язань та інструментів капіталу

вимагає від утримувача чи продавця опціонів інвестувати або одержувати умовну суму на початку контракту. Похідний інструмент може вимагати фіксованого платежу в результаті деякої майбутньої події, не пов'язаної з умовною сумою. Наприклад, контракт може вимагати фіксованого платежу в 1 000, якщо ставка пропозицій на Лондонському міжбанківському ринку протягом шести місяців збільшується на 100 пунктів мінімально допустимої зміни цін. У цьому випадку умовну суму не визначають.

Іноді похідний інструмент може бути складовою частиною гібридного (комбінованого) фінансового інструменту, який включає як похідний інструмент, так і основний контракт, результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструменту, подібне до автономного похідного інструменту. Такі похідні інструменти називають вбудованими.

Отже, **вбудований похідний інструмент (Embedded Derivative)** — це похідний інструмент, який є компонентом гібридного (комбінованого) фінансового інструменту, до складу якого також входить непохідний (основний) контракт.

Вбудований похідний інструмент є причиною того, що деякі (або всі) грошові потоки, які у протилежному випадку були б потрібні за контрактом, модифікуються на основі визначеної ставки відсотка, ціни на цінні папери, цін на споживчі товари, курсу обміну валют, індексу цін чи ставок або іншої змінної.

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати згідно з МСБО 39, якщо задовольняються такі вимоги:

- економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструменту не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;
- окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструменту;
- гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у чистому прибутку або збитку.

Виходячи з цього, алгоритм прийняття рішення щодо вбудованого похідного інструменту можна представити схематично (рис. 19.2).

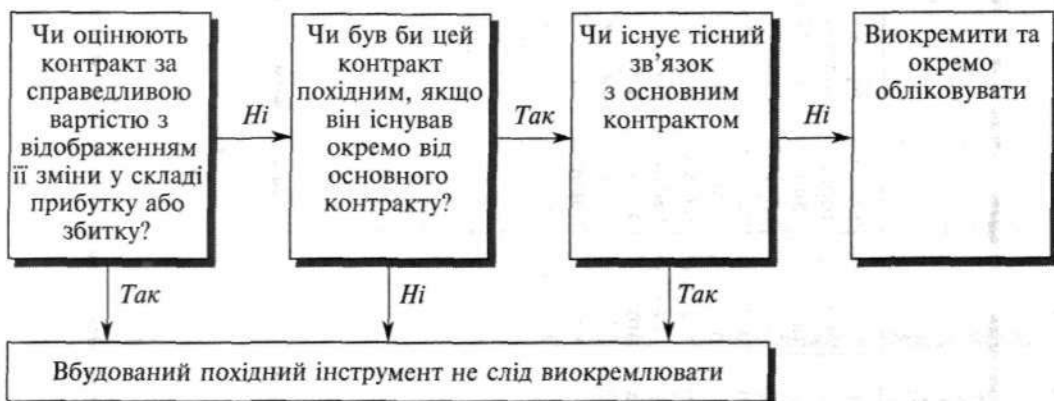


Рис. 19.2. Рішення щодо виокремлення вбудованого похідного інструменту

Приклади наявності та відсутності тісного зв'язку між вбудованим похідним інструментом і основним контрактом наведено у *табл. 19.4*.

Таблиця 19.4. Приклади вбудованих похідних інструментів щодо їх зв'язку з основним контрактом

Не мають тісного зв'язку з основним контрактом	Мають тісний зв'язок з основним контрактом
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Право на конвертацію в інструменти капіталу або опціон "пут", вбудовані в борговий інструмент ✓ Опціон щодо боргу з фіксованою ставкою ✓ Боргові цінні папери зі ставкою або основною сумою, які пов'язані з цінами товару або інструменту капіталу ✓ Кредитні похідні інструменти, вбудовані в основний борговий інструмент ✓ Угоди купівлі-продажу у валюті: <ul style="list-style-type: none"> а) однієї зі сторін; б) в якій звичайно у міжнародній торгівлі визначають ціни відповідних продуктів; в) яку звичайно використовують в тому економічному доквіллі, де здійснюється операція 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Відсотковий своп вбудований в борговий інструмент ✓ Орендні угоди, що індексують на вплив інфляції ✓ Інструменти "кеп" і "флор" включені до угоди купівлі-продажу ✓ Форвардний валютний контракт, платежі за яким здійснюються у валюті звітності однієї із сторін ✓ Облігації у двох валютах ✓ Борг, виражений в іноземній валюті

Якщо вбудований похідний інструмент відокремлюється, основний контракт слід обліковувати: а) згідно з МСБО 39, якщо цей контракт є фінансовим інструментом; б) згідно з іншими відповідними стандартами, якщо цей контракт не є фінансовим інструментом.

Якщо, згідно з МСБО 39, підприємству слід відокремлювати вбудований похідний інструмент від основного контракту, але воно не може окремо оцінити вбудований похідний інструмент ні на дату придбання, ні на наступну дату фінансової звітності, йому слід розглядати весь комбінований контракт як фінансовий інструмент, утримуваний для продажу.

Визнання фінансових інструментів

Згідно з МСБО 39, фінансовий актив або фінансове зобов'язання визнаються в балансі тільки в тому випадку, коли підприємство є стороною угоди щодо фінансового інструменту.

Ілюстрацію умов визнання фінансових інструментів подано в *табл. 19.5*.

Таблиця 19.5. Визнання фінансових інструментів

№ пор.	Фінансовий інструмент	Умови визнання
1	2	3
1	Безумовні права вимоги і зобов'язання (безумовна дебіторська та кредиторська заборгованість)	Визнаються як актив чи зобов'язання, коли підприємство стає стороною контракту і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові кошти або юридичне зобов'язання сплатити їх

Продовження табл. 19.5

1	2	3
2	Активи або зобов'язання, які виникають внаслідок твердих угод ¹⁾ на придбання або продаж товарів (послуг)	Визнаються, якщо внаслідок виконання з'являється право на отримання активу або зобов'язання з його передачі: наприклад, підприємство, яке отримує обов'язкове замовлення, не визнає актив (а підприємство, яке розміщує замовлення, не визнає зобов'язання) під час виникнення зобов'язання, а відстрочує визнання, доки замовлені товари чи послуги не будуть відвантажені, доставлені або надані
3	Форвардний контракт (угода, укладена в певний момент часу, відповідно до якої виникають зобов'язання придбати або продати певний фінансовий інструмент чи товар на майбутню дату за обумовленою ціною в момент укладання контракту)	Визнається як актив чи зобов'язання на дату виникнення зобов'язання, не очікуючи дати закриття, коли обмін фактично відбувається. При цьому в балансі на момент укладання контракту покупця і продавця відображається лише чиста справедлива вартість права вимоги і зобов'язання, навіть якщо чиста вартість контракту дорівнює нулю. Коли підприємство стає стороною форвардного контракту, справедлива вартість права часто дорівнює справедливій вартості зобов'язання, а отже, чиста справедлива вартість форварда дорівнює нулю і лише будь-яка чиста справедлива вартість права та зобов'язання визнається як актив або зобов'язання. Проте кожна сторона доступна ціновому ризику, який є предметом контракту, починаючи з цієї дати. Такий форвардний контракт відповідає принципу визнання (і з погляду покупця, і з погляду продавця) під час того, як підприємства стають сторонами контракту, навіть якщо він може мати нульову чисту вартість на цю дату. Справедлива вартість контракту може стати чистим активом або зобов'язанням у майбутньому — залежно від, зокрема, вартості грошей у часі та вартості основного фінансового інструменту чи товару, який є предметом форвардного контракту
4	Фінансові опціони (право придбати або продати за визначений обмежений термін фінансовий інструмент за визначеною ціною)	Визнаються як активи або зобов'язання, коли утримував чи продавець стає стороною контракту
5	Заплановані майбутні операції	Незалежно від ступеня їхньої ймовірності не є активами та зобов'язаннями підприємства, оскільки підприємство на дату фінансової звітності не стало стороною контракту, яка вимагає майбутнього отримання або передачі активів, що виникатимуть у майбутніх операціях

¹⁾ **Тверда угода (Firm Commitment)** — це угода, яка має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату. Слід враховувати особливості визнання та припинення визнання фінансового активу, який є об'єктом регулярного придбання або продажу.

Регулярне придбання або продаж (Regular Way Purchase or Sale) — це покупка або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають надання активу в межах часу, встановлюваного зазвичай правилами або угодами на відповідному ринку.

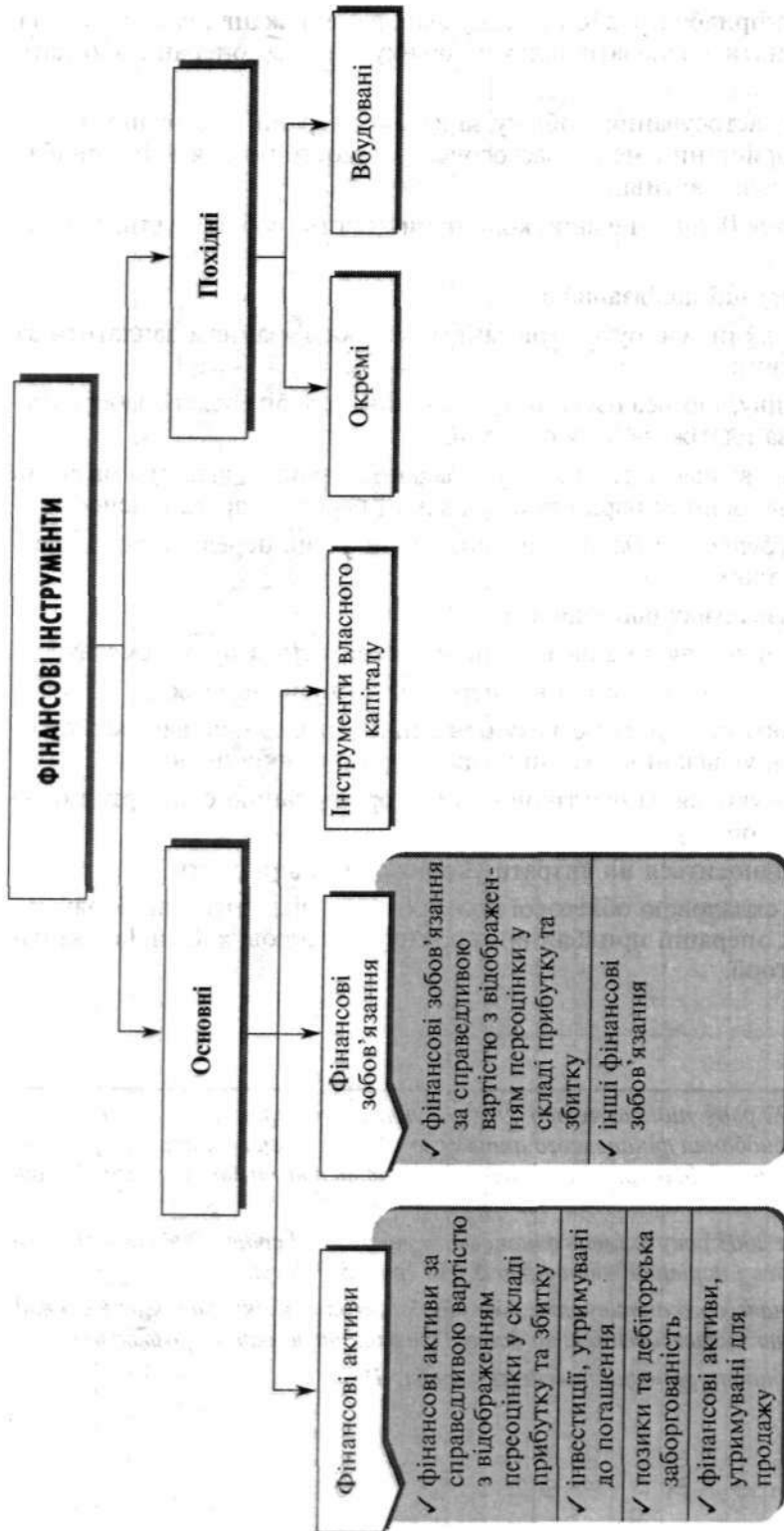


Рис. 19.3. Класифікація фінансових інструментів

У разі регулярного придбання або продажу фінансовий актив відповідно слід визнавати або припиняти визнавати шляхом обліку на дату операції або дату розрахунку.

Визнається або із застосуванням обліку за датою операції, або обліку за датою розрахунку. Використаний метод застосовується постійно для всіх придбаних і проданих фінансових активів.

Дата операції (Trade Date) — це дата, коли підприємство зобов'язується придбати або продати актив.

Облік за датою операції пов'язаний з:

- а) визнанням активу, який має бути отриманим, та зобов'язанням заплатити за нього на дату операції;
- б) перевищенням активу, що реалізований, і визнанням дебіторської заборгованості від покупця за платіж на дату операції.

Якщо підприємство визнає актив на дату укладання угоди, то відсотки на актив та за відповідним зобов'язанням нараховуються з дати переходу права власності.

Дата розрахунку (Settlement Date) — це дата, коли актив передається підприємству або підприємством.

Облік за датою розрахунку пов'язаний з:

- а) визнанням активу, починаючи з дати, коли він передається підприємству;
- б) переміщенням активу на дату, коли він передається підприємством.

У разі визнання активу на дату розрахунків зміна справедливої вартості такого активу в період між укладанням угоди та датою розрахунків щодо:

- а) активів, які обліковуються за фактичною чи амортизованою собівартістю, — не відображається в обліку;
- б) інших активів — відноситься на витрати або доходи підприємств.

Обраний метод є складовою облікової політики підприємства і застосовується послідовно до всіх операцій придбання і продажу фінансових активів, які належать до однієї категорії.



ПРИКЛАД 19.1

1 грудня 2003 року підприємство "Амур" уклало контракт з підприємством "Принада" про придбання фінансового активу за 5 000 грн (включаючи витрати на операцію). Вартість 5 000 грн є справедливою вартістю на дату твердої угоди (операції).

На 31 грудня 2003 року (кінець фінансового року) та 4 січня 2004 року ринкова вартість змінилась і дорівнює відповідно 5 010 грн і 5 015 грн.

Вартість фінансового активу, яка буде відображена в обліку, залежить від виду активу і обліку, що застосовується: за датою операції чи за датою розрахунків.

Можливі варіанти рішення наведено в табл. 19.6.

Таблиця 19.6. Облік регулярного придбання фінансових активів

Вид фінансового інструменту	Метод обліку						
	За датою розрахунку			За датою операції			
	Інвестиції, утримувані до погашення, — обліковуються за амортизованою собівартістю	Активи, доступні для продажу, — переоцінюються до справедливої вартості зі змінами у капіталі	Активи, призначені для продажу, — переоцінюються до справедливої вартості з змінами у прибутку або збитках	Активи, призначені для продажу, — переоцінюються до справедливої вартості з змінами у капіталі	Інвестиції, утримувані до погашення, — обліковуються за амортизованою собівартістю	Активи, доступні для продажу, — переоцінюються до справедливої вартості з змінами у прибутку або збитках	Активи, призначені для продажу, — переоцінюються до справедливої вартості з змінами у прибутку або збитках
2	3	4	5	6	7		
1 грудня 2003 р.							
Фінансовий актив	—	—	—	5 000	5 000	5 000	
Зобов'язання	—	—	—	(5 000)	(5 000)	(5 000)	
31 грудня 2003 р.							
Дебіторська заборгованість	—	10	10	—	—	—	
Фінансовий актив	—	—	—	5 000	5 010	5 010	
Зобов'язання	—	—	—	(5 000)	(5 000)	(5 000)	
Капітал (коригування справедливої вартості)	—	(10)	—	—	(10)	—	
Нерозподілений прибуток (через чистий прибуток або збиток)	—	—	(10)	—	—	(10)	

Продовження табл. 19.6

1	2	3	4	5	6	7
4 січня 2004 р.						
Дебіторська заборгованість	—	—	—	—	—	—
Фінансовий актив	5 000	5 015	5 015	5 000	5 015	5 015
Зобов'язання	—	—	—	—	—	—
Капітал (коригування справедливої вартості)	—	(15)	—	—	(15)	—
Нерозподілений прибуток (через чистий прибуток або збиток)	—	—	(15)	—	—	(15)

Припинення визнання

Припинення визнання (*Derecognition*) — означає виключення активу або зобов'язання з балансу.

Припинення визнання фінансового активу потребує послідовного аналізу, який включає такі п'ять етапів (*рис. 19.4.*).

Етап 1

Багато структур, що є об'єктом аналізу, використовують одиниці (зокрема, довірчі та інші товариства), які були спеціально створені для придбання або передачі активів. Передавання активів таким одиницям може бути кваліфіковано як юридичний продаж.

Проте якщо стосунки між продавцем і стороною, що передає актив, і отримувачем свідчать, що перша сторона контролює другу, сторона, що передає актив, має консолідувати отримувача. Тому принципи припинення визнання слід застосовувати на рівні групи консолідованих компаній.

Етап 2

На цьому етапі слід визначити активи (або частини активів), до яких слід застосовувати тест щодо припинення визнання.

Такий тест може бути застосований, зокрема, до:

- ✓ суцільного активу;
- ✓ повної пропорційної частини грошових потоків від активу;
- ✓ конкретно визначених грошових потоків;
- ✓ повної пропорційної частини конкретно визначених грошових потоків від активу.

Якщо переданий актив є частиною більшого фінансового активу і передана частина кваліфікована як припинення визнання, балансова вартість більшого фінансового активу розподіляється між частиною, яка продовжує визнаватися, і частиною, визнання якої припиняється на основі відповідної справедливої вартості цих частин на дату передавання. При цьому різницю між балансовою вартістю, розподіленою на передання активу, і сумою отриманої компенсації за переданий актив та будь-яких накопичених прибутків (збитків), визнаних безпосередньо в капіталі, розподілених на цей актив, слід визнавати у складі прибутків та збитків підприємства.

Передача частини фінансового активу може бути, наприклад, у випадках:

- ✓ відокремлення грошових потоків від основної суми облігацій та відсотків за ними і продаж деяких з них іншій стороні з одночасним збереженням їхньої решти;
- ✓ продажу портфеля дебіторської заборгованості з одночасним збереженням права обслуговувати дебіторську заборгованість з вигодою за плату, що веде до активу щодо права обслуговування.

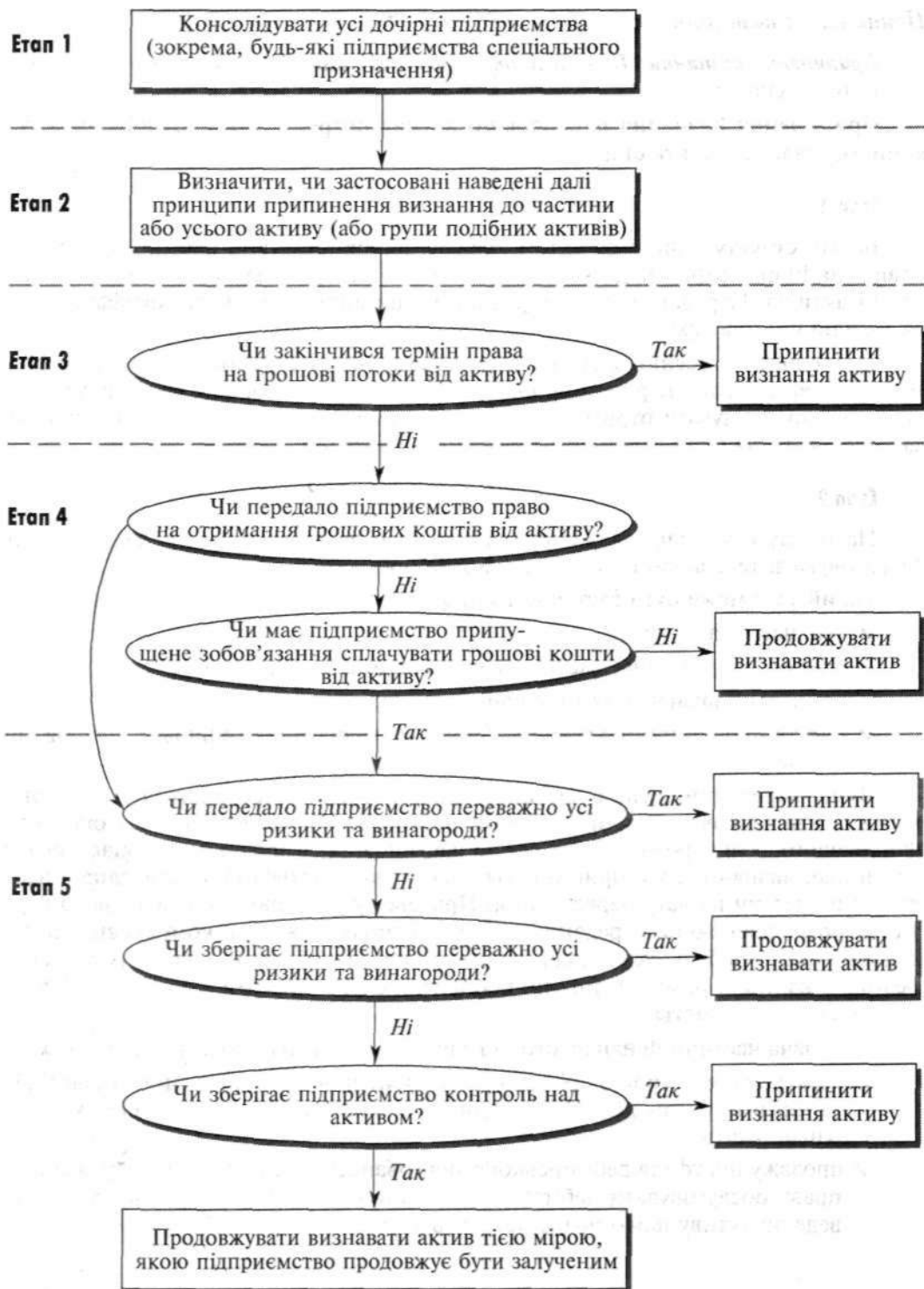


Рис. 19.4. Модель аналізу щодо припинення визнання фінансового активу

**ПРИКЛАД 19.2**

Підприємство “Дабі” реалізувало дебіторську заборгованість з балансовою вартістю 1 000 грн за 900 грн.

Підприємство-продавець зберігає право обслуговувати цю дебіторську заборгованість за плату, яка, за очікуванням, перевищить витрати на обслуговування, але справедливу вартість права на обслуговування неможливо достовірно визначити. У цьому випадку визнано було б збиток у сумі 100 грн, а право на обслуговування було б відображене як таке, що дорівнює нулю.

**ПРИКЛАД 19.3**

Підприємство “Плай” володіє 10 000 позиками, які приносять дохід 10 відсотків протягом оціненого терміну їх погашення 9 років.

З часом підприємство “Плай” здійснило продаж основної частини боргу 10 000 плюс право отримувати відсотковий дохід за ставкою 6 відсотків іншому підприємству за 10 000 грн.

Контракт передбачає, що право отримувати половину непроданого відсоткового доходу є компенсацією за обслуговування (тобто 100 з 200 базисних пунктів), і підприємство-продавець “Плай” продовжуватиме обслуговувати позики. Решта непроданого відсоткового доходу вважається дебіторською заборгованістю лише за частину, представлену відсотками.

На дату передачі справедлива вартість позик, включаючи обслуговування, дорівнює 11 000 грн, причому справедлива вартість обслуговуваного активу дорівнює 400 грн, а справедлива вартість дебіторської заборгованості, представлені відсотками, — 600 грн.

Розподіл балансової вартості позики сумою 10 000 грн розраховується так:

№ пор.	Фінансовий актив	Справедлива вартість, грн	Відсоток загальної справедливої вартості, %	Розподілена балансова вартість
1	Продані позики	10 000	91,0	9100
2	Обслуговуваний актив	400	3,6	360
3	Представлена відсотками дебіторська заборгованість	600	5,4	540
	Разом	11 000	100	10 000

Підприємство, яке передає право, визнаватиме прибуток у сумі 900 грн від продажу позики — різницю між чистими надходженнями 10 000 грн та розподіленою балансовою вартістю 9 100 грн. У балансі підприємства відобразатиметься також обслуговуваний актив у сумі 360 грн і представлена відсотками дебіторська заборгованість у сумі 540 грн. Обслуговуваний актив є нематеріальним активом, на який поширюються положення МСБО 38 “Нематеріальні активи”.

Якщо справедливу вартість частини активу, яка лишилася, визначити достовірно неможливо, то балансова вартість її прирівнюється до нуля, а фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від проданої частини та повною балансовою вартістю цього активу.

Етап 3

На цьому етапі визначають, чи закінчився термін щодо права на грошові потоки від активу.

Якщо цей термін закінчився, визнання фінансового активу слід припинити. Прикладом цього є ситуація, коли дебітора звільнено від зобов'язання сплатити отримувачу фінансового активу або коли термін сплати цього зобов'язання минув.

Етап 4

На цьому етапі слід визначити, чи було передано актив.

Операцію класифікують як передавання активу, якщо:

- ✓ підприємство передало контрактне право отримувати грошові потоки третій стороні;
- ✓ конкретне право залишається у підприємства, але передбачено контрактне зобов'язання передати іншій стороні грошові кошти від активу.

Етап 5

На даному етапі послідовно виконуються тести щодо передавання ризиків і винагород, пов'язаних з активом, і контролю за ним.

Передачу ризиків і винагород оцінюють, виходячи з відношення підприємства (до і після передачі) до несталості суми та часу грошових потоків, які, можливо, виникнуть у практиці. В більшості випадків без калькулювання можна достатньо чітко визначити, чи передані переважно усі ризики та винагороди.

Якщо переважно усі ризики та винагороди було передано, визнання активу припиняється.

Якщо переважно усі ризики та винагороди щодо володіння активом залишились у підприємства, воно продовжує визнавати цей актив.

Коли підприємство ані передає, ані залишає переважно усі ризики та винагороди щодо володіння активом, йому слід визначити, чи зберігає воно контроль над цим активом. Контроль базується на практичній здатності продати актив. Отримувач має таку здатність, якщо він може продати актив непов'язаній третій стороні без потреби накладати подальші обмеження на продавця. При цьому ключовим питанням є не контрактні права, що їх має отримувач, а його практична здатність продати актив.

Отримувач має практичну можливість продати актив, якщо ним торгують на активному ринку, оскільки отримувач може придбати актив на ринку у разі потреби повернути актив тому, хто його надав.

Якщо актив, який є об'єктом опціона "кол" може бути придбаний отримувачем на ринку, передавач втрачає контроль, хоча він залишає деякі ризики та вигоди, пов'язані з активом.

З іншого боку, контрактне право продати актив має дуже малу практичну користь у разі відсутності ринку для активу. Якщо підприємство втратило контроль над активом, його визнання припиняється. Якщо підприємство зберігає контроль, воно продовжує визнавати актив тою мірою, якою воно продовжує його здійснювати.

Припинення визнання фінансового зобов'язання

Фінансове зобов'язання виключається з балансу, коли воно погашене внаслідок того, що воно виконане, анульоване або термін дії його закінчився. Така умова виконується, коли зобов'язання погашене шляхом сплати кредитору або коли дебітора звільнено від зобов'язання судом або кредитором.

Подання фінансових інструментів

Згідно з МСБО 32, емітент фінансового інструменту має класифікувати інструмент чи його складові частини як фінансове зобов'язання, фінансовий актив або інструмент капіталу відповідно до змісту контрактної угоди після первісного визнання та визначення фінансового зобов'язання, фінансового активу та інструменту власного капіталу.

Отже, саме зміст фінансового інструменту, а не юридична форма, визначає його класифікацію в балансі емітента. Хоча зміст та юридична форма, як правило, збігаються, це відбувається не завжди. Зокрема, деякі фінансові інструменти набувають юридичної форми капіталу, але є зобов'язанням за змістом, тоді як інші можуть поєднувати в собі ознаки, що відносяться до інструментів капіталу, та ознаки, які відносяться до фінансових зобов'язань. Класифікація інструменту здійснюється на основі визначення його змісту при первісному визнанні. Ця класифікація зберігається на кожен наступний дату звітності, доки фінансовий інструмент не буде виключеним з балансу підприємства.

При вирішенні питання, чи є фінансовий інструмент зобов'язанням, чи інструментом власного капіталу слід пам'ятати, що інструмент є інструментом власного капіталу лише за наявності одночасно двох умов:

- 1) інструмент не містить контрактне зобов'язання:
 - ✓ передати кошти або інший фінансовий інструмент іншому підприємству;
 - ✓ обміняти фінансовий актив або фінансове зобов'язання з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для емітента;
- 2) розрахунки за інструментом будуть або можуть бути здійснені інструментом власного капіталу емітента, який є:
 - ✓ непохідним інструментом, за яким у емітента не існує конкретного зобов'язання передати змінну кількість інструментів власного капіталу;
 - ✓ 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.

Тракування відсотка, дивідендів, збитків і прибутків залежить від класифікації фінансового інструменту, з яким вони пов'язані.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або його складовою частиною, класифікованою як фінансове зобов'язання, слід відображати у Звіті про прибутки та збитки як витрати або дохід. Відповідно виплати утримувачам фінансового інструменту, класифікованого як інструмент капіталу, слід відображати у складі власного капіталу.

У загальному вигляді ілюстрація рішення щодо класифікації фінансового інструменту наведена у *табл. 19.7*.

Таблиця 19.7. Підхід до класифікації фінансового інструменту як зобов'язання чи капіталу

Інструмент	Грошове зобов'язання щодо основної суми	Грошове зобов'язання щодо купона/ дивідендів	Розрахунок фіксованою кількістю акцій	Класифікація
Звичайні акції	×	×	Не застосовуються	Власний капітал
Викупні привілейовані акції з 5% фіксованим щорічним дивідендом незалежно від умов доступності розподілу прибутку	✓	✓	×	Зобов'язання
Викупні привілейовані акції з дискреційними дивідендами	✓	×	×	Зобов'язання щодо основної суми і капітал щодо дивідендів
Конвертована облигація, яка може бути конвертована у фіксовану кількість акцій	✓	✓	✓	Зобов'язання щодо облигації та капітал щодо вибору конвертування
Конвертована облигація, яка може бути конвертована в акції за вартістю зобов'язання	✓	✓	×	Зобов'язання

Похідні контракти, результатом яких є лише передача фіксованої суми коштів або інших фінансових активів в обмін на фіксовану кількість інструментів власного капіталу підприємства, класифікують як інструменти власного капіталу. Усі інші похідні інструменти власного капіталу розглядають як похідні інструменти та обліковують згідно з МСБО 39.

До таких інструментів відносяться:

- ✓ ті, що можуть або мають бути погашені на нетто-основі у формі коштів (або інших фінансових інструментів) або акцій;
- ✓ розрахунки, за якими можуть бути здійснені на валовій основі шляхом передачі змінної кількості власних акцій;
- ✓ розрахунки, за якими можуть бути здійснені шляхом передачі фіксованої кількості власних акцій в обмін на змінну суму коштів (або інших фінансових активів). Будь-який похідний інструмент власного капіталу, який надає одній зі сторін вибір щодо форми розрахунку, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, крім випадку, коли усі альтернативи розрахунку призводять до класифікації його як інструменту капіталу. Ілюстрації підходу до класифікації похідних контрактів наведено у *табл. 19.8.*

Таблиця 19.8. Класифікація похідних контрактів щодо інструментів капіталу

Інструмент	Класифікація	Приклад
Контракт, розрахунки за яким здійснюються емітетом шляхом передачі фіксованої кількості власних акцій в обмін на фіксовану суму коштів або інших активів	Власний капітал	Варант, який надає право на підписку на фіксовану кількість акцій підприємства в обмін на фіксовану суму коштів
Контракт, що вимагає від підприємства викупу власних акцій за кошти або інші фінансові активи на фіксовану або визначену дату, або на вимогу	Зобов'язання (викупна сума)	Форвардний контракт на викуп власних акцій за кошти
Зобов'язання викупити власні акції за кошти за умови здійснення права на викуп	Зобов'язання (викупна сума)	Опціон на викуп власних акцій за кошти
Контракт, розрахунки за яким будуть здійснені коштами або іншими активами та сума коштів, за якою буде отримана або передана на основі змін у ринковій ціні власних акцій підприємства	Похідний актив або зобов'язання	Опціон на акції, розрахунки за яким здійснюються коштами на нетто-основі
Контракт, розрахунки за яким будуть здійснені змінною кількістю власних акцій, які дорівнюватимуть фіксованій вартості або вартості, що базується на змінах вартості основного об'єкту (наприклад, ціни товару)	Похідний актив або зобов'язання	Форвардний контракт на ціну золота, розрахунки за яким здійснюються власними акціями
Контракт, що містить кілька альтернатив розрахунку	Похідний актив або зобов'язання	Опціон на акції, коли емітент може обирати форму розрахунку: коштами або передача власних акцій за кошти

Згортання фінансових активів та фінансових зобов'язань

МСБО 32 дозволяє згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання та вказувати чисту суму (нетто) в балансі, якщо підприємство:

- ✓ має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;
- ✓ має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі, або реалізувати актив і одночасно погасити зобов'язання.

Оскільки право на згортання є юридичним правом, умови, які визначають це право, можуть бути різними в різних юрисдикціях і слід обережно визначати, які закони застосовувати до взаємовідносин між сторонами.

Згортання визнаного фінансового активу та визнаного фінансового зобов'язання і подання чистої суми відрізняються від припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання. Тимчасом, як згортання не веде до визнання прибутку або збитку, припинення визнання фінансового інструменту не лише спричиняє вибуття раніше визнаної статті з балансу, а й може призвести до визнання прибутку або збитку.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання не здійснюється, коли:

- ✓ кілька різних фінансових інструментів застосовуються для виконання функцій одного фінансового інструменту (тобто "синтетичного інструменту");

- ✓ фінансові активи та фінансові зобов'язання виникають від фінансових інструментів, які є однаково доступними первісному ризику (наприклад, активи та зобов'язання у портфелі форвардних контрактів або інших фінансових інструментів), але пов'язані з різними партнерами;
- ✓ фінансові або інші активи передаються як застава для гарантії фінансових зобов'язань без права регресу;
- ✓ фінансові активи передаються в довірче управління дебітором для виконання зобов'язань без прийняття кредитором цих активів з метою погашення заборгованості (наприклад, створення фонду погашення);
- ✓ очікується, що зобов'язання, які виникають унаслідок подій, що призводять до збитків, будуть відшкодовані третьою стороною в результаті висування вимог відповідно до умов страхового поліса.

Підприємство, яке здійснює багато операцій з фінансовими інструментами з одним партнером, може укласти "основну угоду про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими термінами" із цим партнером. Така угода забезпечує одноразове погашення на основі нетто-заборгованості за всіма фінансовими інструментами, які підпадають під дію угоди, у випадку невиконання або закінчення терміну дії будь-якого одного контракту. Такі угоди широко застосовуються фінансовими установами для забезпечення захисту від збитків у випадку банкрутства або інших подій, які призводять до неспроможності партнера виконати зобов'язання. Угода про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими термінами створює право на згоргання, яке набирає чинності і впливає на реалізацію або сплату зобов'язань за окремими фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями тільки після визначення події, або невиконання зобов'язань, передбачених угодою або за інших обставин, виникнення яких не передбачалося при звичайній діяльності.

19.2 ОЦІНКА ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Фінансові активи та фінансові зобов'язання первісно оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку та звітності за їхньою справедливою вартістю, до якої додаються (крім фінансових активів, що обліковують за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків) витрати на операцію.

Витрати на операцію (Transaction Costs) — це додаткові витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового активу або фінансового зобов'язання, комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів та ін.

Подальша оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань залежить від їх класифікації (*табл. 19.9.*).

Справедливою вартістю (Fair Value) фінансового інструменту є сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Існує загальне припущення, що справедливу вартість можна достовірно визначити для всіх фінансових інструментів.

МСБО 39 визначає таку ієрархію щодо визначення справедливої вартості фінансового інструменту (*рис. 19.5.*).

Таблиця 19.9. Оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань після первісного визнання

Категорія	Оцінка	Відображення змін у балансовій вартості	Перевірка на зменшення корисності (наявності, об'єктивні свідчення)
Фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Ні
Позики та дебіторська заборгованість	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Інвестиції, утримувані до погашення	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Фінансові активи, доступні для продажу	Справедлива вартість	Власний капітал	Так
Фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	×
Інші фінансові зобов'язання	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	×
Придбані інструменти капіталу, які не котируються на біржі і справедливую вартість яких не можна достовірно оцінити, та похідні інструменти, індексовані щодо незареєстрованих на біржі інструментів капіталу та погашувані під час їхньої передачі	Собівартість з урахуванням зменшення корисності	Прибутки та збитки	Так



Рис. 19.5. Ієрархія визначення справедливої вартості фінансового інструменту

Наявність опублікованих цін котирування на активному ринку є найкращим свідченням справедливої вартості, тому саме їх слід використовувати для оцінки фінансових інструментів.

Фраза “котирування на активному ринку” означає, що ринкові ціни є легко і регулярно доступними, тобто їх можна отримати на біржі, від дилерів, брокерів, промислових груп, регуляторних агенцій та такі ціни відображають фактичні операції на ринку, які регулярно здійснюються між обізнаними, незалежними і захищеними сторонами.

Ціну також можна отримати з найбільш сприятливого ринку, який є легко доступним для підприємства, навіть якщо на цьому ринку не було фактично здійснено операцію.

Якщо ринок не є активним, справедливу вартість фінансового активу визначають з використанням методів оцінки, зокрема:

- ✓ посилання на останню ринкову операцію;
- ✓ посилання на операцію, яка є, по суті, аналогічною;
- ✓ аналіз дисконтованих грошових потоків;
- ✓ моделі опціонного ціноутворення.

Прийнятний метод оцінки має враховувати усі чинники, які учасники ринку розглядають при встановленні ціни та повинні узгоджуватись з прийнятою економічною методологією ціноутворення щодо фінансових інструментів.

Справедливу вартість інструменту капіталу, придбаного в іншого підприємства, зазвичай можна визначити. Проте якщо діапазон оцінок справедливої вартості є значним і не можна здійснити достовірну оцінку, підприємство може оцінити інструмент капіталу за собівартістю за вирахуванням суми зменшення корисності. Аналогічний підхід дозволяється застосовувати до оцінки похідних фінансових інструментів, розрахунки за якими можуть бути здійснені лише шляхом передачі таких некотированих інструментів капіталу.

Амортизована собівартість (Amortised Cost) фінансового активу чи фінансового зобов'язання — це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінювали при первісному визнанні, мінус виплата основної суми боргу, плюс або мінус накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою і сумою погашення, мінус будь-яке часткове списання (прямо чи через застосування рахунку резервів) на зменшення корисності або неможливість інкасації.

Для визначення амортизованої собівартості слід застосовувати метод ефективної ставки відсотка.

Метод ефективного відсотка (Effective Interest Method) — це метод обчислення амортизації із застосуванням ефективного ставки відсотка фінансового активу або фінансового зобов'язання.

Ефективна ставка відсотка (Effective Interest Rate) — це ставка, яка точно дисконтує очікуваний потік майбутніх грошових платежів до строку погашення (або до дати наступної переоцінки на підставі ринку) до поточної чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Для визначення ефективного ставки відсотка підприємство має оцінити грошові потоки, враховуючи усі контрактні умови фінансових інструментів (зокрема, передплата, опціони тощо), крім майбутніх кредитних збитків. Таке обчислення має включати всі гонорари та додаткові комісійні збори, сплачені або отримані сторонами контракту, які є складовою ефективного ставки відсотка.

Існує припущення, що грошові потоки і термін дії групи подібних фінансових інструментів можна достовірно визначити. Проте в різних випадках, коли грошові потоки або очікуваний строк дії фінансового інструменту (або групи фінансових інструментів) достовірно визначити неможливо, підприємство має використовувати грошові потоки впродовж повного терміну контракту.

Порядок оцінки фінансових інструментів визначає методологію їх відображення в бухгалтерському обліку.

Облік фінансових активів

Облік фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю, розглянемо на прикладі інвестицій в цінні папери.



ПРИКЛАД 19.4

2 лютого 2001 року підприємство "Абу" придбало 1 000 звичайних акцій підприємства "Дабі" за 50 000 грн з метою подальшого продажу.

31 березня 2001 року ціна акцій зросла на 10 грн за акцію.

1 квітня 2001 року підприємство "Абу" реалізувало акції підприємства "Дабі" за 60 000 грн.

В обліку підприємства "Абу" наведені операції відображено такими записами, грн:

2 лютого 2001 року

Придбання акцій підприємства "Дабі"

Д-т рахунка "Цінні папери" 50 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 50 000.

31 березня 2001 року

Відображення придбаних акцій підприємства "Дабі" у звітності за справедливою вартістю

Д-т рахунка "Коригування справедливої вартості цінних паперів" 10 000

К-т рахунка "Нереалізований прибуток (збиток)" 10 000.

1 квітня 2001 року

Реалізація акцій підприємства "Дабі"

Д-т рахунка "Грошові кошти" 60 000

К-т рахунка "Цінні папери" 50 000

К-т рахунка "Прибуток від продажу цінних паперів" 10 000.

30 червня 2001 року (кінець звітного періоду)

Коригування справедливої вартості цінних паперів (припустімо, що відсутні інші цінні папери)

Д-т рахунка "Нереалізований прибуток (збиток)" 10 000

К-т рахунка "Коригування справедливої вартості цінних паперів" 10 000.

Вплив наведених вище операцій на прибуток підприємства див. у табл. 19.10.

Як випливає з таблиці, оцінка за справедливою вартістю цих фінансових інструментів привела до початкового прибутку в сумі 1 000 грн за перший квартал (1 січня — 31 березня) 2001 року, коли вартість акцій підприємства збільшилася.

В другому кварталі (1 квітня — 30 червня) 2001 року прибуток не отримано. Слід зазначити, що на дату балансу підприємство "Абу" відобразить цінні папери підприємства "Дабі" за їхньою справедливою вартістю.

Таблиця 19.10. Вплив на прибуток підприємства

Дата	Операція	Вплив на прибуток (збиток), грн
31 березня 2001 року	Збільшення справедливої вартості акцій підприємства	10 000
1 квітня 2001 року	Продаж акцій підприємства	10 000
30 червня 2001 року	Виключення нерезалізованого прибутку	(10 000)
	Разом чистий прибуток	10 000

Примітка. Якщо підприємство "Дабі" сплатить дивіденди за акціями, підприємство "Абу" відобразить дохід від дивідендів у період володіння акціями.



ПРИКЛАД 19.5

Підприємство "Стрілець" інвестувало вільні кошти в придбання цінних паперів, що надають право власності впродовж 2000 року (грн):

Опис цінних паперів, що надають право власності	Вартість придбання	Справедлива вартість на кінець року
1 000 звичайних акцій підприємства А	64 500	67 000
2 000 привілейованих акцій підприємства Б	155 000	139 500
1 000 звичайних акцій підприємства С	104 250	118 750

На дату придбання керівництво підприємства "Стрілець" визначило, що звичайно акції підприємств А, С придбано з метою продажу, а привілейовані акції підприємства Б придбано з метою довгострокового інвестування (і, таким чином, швидше підпадають під категорію доступні для продажу, ніж утримувані для продажу).

На кінець року ринкова вартість акцій підприємств А, С, Б змінилася.

Керівництво підприємства "Стрілець" вважає, що зниження ринкової вартості підприємства С є наслідком тимчасового коливання, а не тенденцією постійного зниження.

Операції з інвестування в цінні папери, що надають право власності на рахунках бухгалтерського обліку підприємства "Стрілець", будуть відображені так:

Інвестування в цінні папери, що надають право власності, грн:

— придбання з метою продажу

Д-т рахунка "Інвестиції в акції, утримувані для продажу" 168 750

К-т рахунка "Грошові кошти" 168 750,

— придбання з метою довгострокового інвестування

Д-т рахунка "Інвестиції в акції, доступні для продажу" 155 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 155 000,

Коригування вартості "портфельних" інвестицій на 31 грудня 2000 р., грн, з урахуванням зміни цін знайде відображення на рахунках бухгалтерського обліку так:

Д-т рахунка "Інвестиції в акції, утримувані для продажу" 17 000
К-т рахунка "Нереалізований прибуток від утримання акцій" 17 000,
 (рахунок прибутку)

— акції, доступні для продажу

Д-т рахунка "Нереалізований збиток від утримання акцій,
 доступних для продажу" 15 500
 (рахунок капітал)

К-т рахунка "Інвестиції в акції, доступні для продажу" 15 500.

Таким чином, зміна вартості "портфельних" інвестицій, утримуваних для продажу, визнається як прибуток, тоді як зміна вартості інвестицій у акції, доступні для продажу, відображається прямо у складі акціонерного капіталу (у звіті про зміни в капіталі).

Типовим прикладом фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, є інвестиції в боргові цінні папери, що утримуються до погашення.



ПРИКЛАД 19.6

1 січня 2002 року компанія "Луїс" придбала 12% облігацій (номінальна вартість 300 000 дол.) за 320 000 дол. і сплатила за юридичні послуги, пов'язані з придбанням облігацій, 2 744,44 дол.

Облігації забезпечують власникам дохід 10%. Вони датовані 1 січня 2002 року та підлягають погашенню 1 січня 2007 року. Відсоток за облігаціями нараховується щорічно (31 грудня), а для амортизації дисконту компанія застосовує метод ефективної ставки відсотка. Ці облігації класифіковані компанією "Луїс" як утримувані до погашення.

Придбання облігацій було відображено в обліку компанії "Луїс" таким записом, дол.:

Д-т рахунка "Інвестиції, утримувані до погашення" 322 744,44
К-т рахунка "Грошові кошти" 322 744,44.

Таблиця 19.11. Графік нарахування відсотків і амортизації премії методом ефективної ставки відсотка, дол.

Дата	Надходження коштів	Відсоток (за ставкою 10%)	Амортизація премії	Балансова вартість
01.01.2002	—	—	—	322 744,44
31.12.2002	36 000	32 274,44	3 725,56	319 018,88
31.12.2003	36 000	31 901,89	4 098,11	314 920,77
31.12.2004	36 000	31 492,08	4 507,92	310 412,85
31.12.2005	36 000	31 041,29	5 958,71	305 454,14
31.12.2006	36 000	30 545,41	5 454,14	300 000,00

* округлено на 0,45 дол.

Припускаючи, що кошти за облігаціями надходять щороку 31 грудня, було відображено в обліку компанії "Луїс" такими записами, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	36 000
К-т рахунка "Інвестиції, утримувані до погашення"	3 725,56
К-т рахунка "Дохід від відсотків"	32 274,44.

31 грудня 2003 року

Д-т рахунка "Грошові кошти"	36 000
К-т рахунка "Інвестиції, утримувані до погашення"	4 098,11
К-т рахунка "Дохід від відсотків"	31 901,89.

Аналогічні записи на відповідні суми будуть зроблені у 2004—2006 роках.

Метод ефективної ставки відсотка застосовується також у випадку, коли ставка відсотка є умовною.



ПРИКЛАД 19.7

Підприємство "Джандірі" 30 листопада 2000 р. реалізувало деталь до комбайна іноземного виробництва за 12 000 грн (в тому числі ПДВ 2 000 грн).

В оплату вартості деталі покупець виписав простий вексель терміном на один рік без зазначення відсотків.

Інший покупець готовий сплатити за деталь гроші у сумі 12 000 грн (отже, фінансова угода є з "нульовою" ставкою відсотка).

Домінуюча ставка на подібний інструмент становить 10%.

Якщо покупець сплатить грошові кошти за деталь, ціна реалізації становитиме 9 500 грн плюс ПДВ 1 900 грн.

Підприємство повинне відобразити компенсацію за реалізовану деталь за справедливою вартістю. Оскільки компенсацію не буде отримано негайно, а лише по закінченні одного року, справедлива вартість компенсації не дорівнюватиме номінальній сумі, яка підлягає отриманню, тобто 10 000, а буде меншою. Відображення в обліку компенсації за справедливою вартістю ґрунтується на використанні умовної ставки відсотка для розрахунку майбутніх платежів за теперішньою вартістю.

По суті, покупець отримує фінансування за ставкою, яка нижча від ринкової, отже, відбуваються дві операції:

- ✓ продаж деталі;
- ✓ фінансова операція.

Різниця між справедливою вартістю компенсації та її номінальною сумою є доходом за відсотком від фінансової операції.

Розрахунок справедливої вартості реалізованої деталі до комбайна іноземного виробництва здійснюється у два етапи:

- 1-й етап — розрахунок справедливої вартості компенсації (платежу);
- 2-й етап — розрахунок суми заробленого відсотка.

1-й етап. Розрахунок справедливої вартості платежу

Виходячи з припущення, що платіж надійде вчасно через рік і ставка відсотка становить 10%, справедлива вартість платежу, який надійде у формі компенсації, розраховується за формулою

$$PV = FV : (1 + i)^n,$$

де PV і FV — відповідно теперішня і майбутня вартість; i — ставка відсотка; n — кількість періодів нарахування відсотків.

Для спрощення розрахунків $(1 + i)^{-n}$ скористаємося таблицею значень фактора теперішньої вартості (дод. 1.2).

Підставивши відповідні значення у рівняння

$$FV = 10\,000 \text{ грн}, n = 1, i = 10\%,$$

розрахуємо суму теперішньої вартості:

$$10\,000 \cdot 0,9091 = 9\,091.$$

Діаграму визначення фактора теперішньої вартості подано на рис. 19.5.

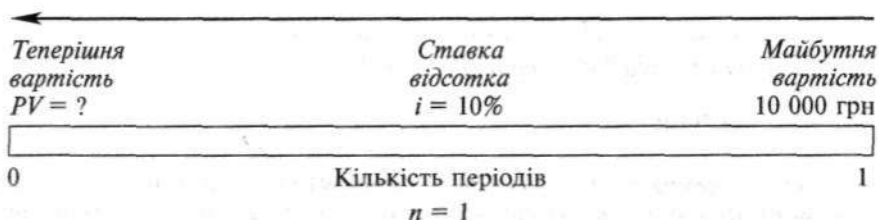


Рис. 19.5. Діаграма визначення фактора теперішньої вартості

2-й етап. Розрахунок суми заробленого відсотка

Різницю між сумами 10 000 грн і 9 091 грн, що становить 909 грн, буде визна-но як дохід від відсотка за розрахунком, поданим у табл. 19.12.

Таблиця 19.12. Розрахунок суми заробленого відсотка, грн

Період	Основна сума, яка не сплачена (А)	Відсоток — (А · 10% = В)	Основний платіж (С - В)	Загальний платіж (С)
Дата придбання	9 091	0	0	0
Кінець першого року	9 091	909	9 091	10 000
Разом		909	9 091	10 000

На рахунках бухгалтерського обліку підприємства "Джандірі" операція реалізації деталі до комбайна іноземного виробництва буде відображена так.

30 листопада 2000 р., грн:

✓ на справедливую вартість компенсації:

Д-т рахунка "Векселі одержані"	12 000
К-т рахунка "Дохід від реалізації"	11 091
К-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	909

✓ на суму ПДВ:

Д-т рахунка "Дохід від реалізації"	2 000
К-т рахунка "Розрахунки за податками"	2 000.

Таким чином, на дату реалізації 30 листопада 2000 р. сума 9 091 грн, ПДВ 2 000 грн записується одночасно як дохід від реалізації і дебіторська заборгованість.

31 грудня 2000 р., грн:

✓ на суму відсотків, що підлягають отриманню за місяць:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 76

К-т рахунка "Відсотки одержані" 76

(909 : 12 ≈ 76)

30 листопада 2001 р., грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти" 12 000

К-т рахунка "Векселі одержані" 12 000

одночасно:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 833

К-т рахунка "Відсотки одержані" 833.

(909 — 76 = 833).

Короткострокову дебіторську заборгованість без оголошеної ставки відсотка оцінюють, як правило, за сумою первісного рахунка-фактури, якщо вплив нарахування відсотка не буде значним.

Зменшення корисності фінансових активів та сумнівна заборгованість

На кожну дату балансу підприємство має оцінювати, чи є об'єктивне свідчення того, що корисність фінансового активу або групи фінансових активів може зменшитися.

Зменшення корисності фінансових активів або групи фінансових активів визнається лише за наявності об'єктивних свідчень про зменшення корисності внаслідок події (або подій), які:

- ✓ сталися після первісного визнання активу;
- ✓ мають вплив на очікувані майбутні грошові потоки від фінансового активу або групи фінансових активів, який може бути достовірно оцінений.

Не завжди є можливість визначити одну дискретну подію, що спричинила зменшення корисності. Тому зменшення корисності може бути результатом комбінованого впливу кількох подій. Проте збитки, очікувані в результаті майбутніх подій, не розглядаються як можливі та не визнаються.

Об'єктивне свідчення того, що корисність фінансового активу чи групи фінансових активів зменшилася або що його неможливо отримати, включає таку інформацію, яка привертає увагу утримувача активу:

- ✓ значні фінансові труднощі емітента;
- ✓ фактичний розрив контракту, наприклад невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотків чи основної суми;
- ✓ надання позикодавцем боржникові (через економічні або юридичні причини, пов'язані з фінансовими труднощами боржника) пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов;
- ✓ висока ймовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації емітента;

- ✓ зникнення активного ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів;
- ✓ наявні дані свідчать про зменшення (яке можливо оцінити) у очікуваних майбутніх грошових потоках від групи фінансових активів після їх первісного визнання, хоча таке зменшення ще не можна ідентифікувати щодо окремих фінансових активів групи (несприятливі зміни в платіжному статусі позичальників в групі; національні або місцеві економічні умови, які співвідносяться з неможливістю отримання активів в групі тощо).

Зникнення активного ринку внаслідок того, що фінансові інструменти підприємства більше відкрито не купуються і не продаються, не є ознакою зменшення корисності. Падіння кредитного рейтингу підприємства не є само по собі свідченням зменшення корисності, хоча це може бути свідченням зменшення корисності, якщо розглядати його разом з іншою наявною інформацією.

Також зменшення справедливої вартості фінансового активу нижче за його собівартість або амортизовану собівартість необов'язково є свідченням зменшення корисності. Прикладом цього є зменшення справедливої вартості в боргові фінансові інструменти в результаті зростання ставки відсотка, яка не враховує ризик.

Якщо існує об'єктивне свідчення щодо зменшення корисності фінансового активу або групи фінансових активів, підприємству слід оцінювати суму очікуваного відшкодування такого активу чи групи активів та визнавати будь-який збиток від зменшення корисності. Сумою збитку від зменшення корисності позик, дебіторської заборгованості чи утримуваних до погашення інвестицій, обліковуваних за амортизованою собівартістю, є різниця між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків, дисконтованих за первісною діючою ставкою відсотка фінансового інструменту (сумою очікуваного відшкодування). Грошові потоки, пов'язані з короткостроковою дебіторською заборгованістю, як правило, не дисконтуються. Балансову вартість активу слід зменшити до його оціненої суми очікуваного відшкодування (прямо або застосовуючи рахунок резервів). Суму збитку слід включати до чистого прибутку або збитку за період.

При цьому підприємство спочатку оцінює об'єктивне свідчення наявності зменшення корисності окремо для фінансових активів, які є індивідуально значними (суттєвими) та окремо або у сукупності для фінансових активів, які не є індивідуально значними.

Якщо підприємство визначило, що не існує об'єктивного свідчення щодо зменшення корисності індивідуально оціненого фінансового активу, такий актив слід включити до групи фінансових активів із подібними характеристиками кредитного ризику та колективно оцінити їх щодо зменшення корисності.

Колективна оцінка зменшення корисності не застосовується до активу, щодо якого індивідуально визнано (або продовжує визнаватися) збиток від зменшення корисності.

Облік зменшення корисності зазначених фінансових активів розглянемо на прикладі дебіторської заборгованості.

Сума дебіторської заборгованості, щодо якої існує ймовірність несплати, звичайно списується на витрати підприємства шляхом створення резерву сумнівних боргів.

У різних країнах цей резерв може мати різну назву, зокрема:

- ✓ *забезпечення безнадійних боргів (Provision for Bad Debts);*
- ✓ *поправка на рахунки, що не будуть сплачені (Allowance for Uncollectible Accounts).*

Водночас МСБО 39 передбачає також пряме списання сумнівної дебіторської заборгованості на витрати, що відображається записом:

Д-т рахунка “Витрати за сумнівними боргами”

К-т рахунка “Дебітори”.

Такий підхід звичайно застосовують для відображення сумнівної заборгованості окремих дебіторів.

Для визначення сумнівної заборгованості щодо групи дебіторів у міжнародній практиці звичайно застосовують такі методи:

- ✓ *відсотка продажу (Percentage-of-Sales Method);*
- ✓ *періодизації дебіторської заборгованості (Aging of Accounts Receivable Method).*

За методом відсотка продажу сумнівна дебіторська заборгованість визначається як добуток чистого продажу в кредит за звітний період та певного відсотка цього продажу, який, як свідчить попередній досвід, не буде сплачено у майбутньому.



ПРИКЛАД 19.8

2000 року компанія “Артос” реалізувала товари в кредит на суму 940 000 ф.ст. (у тому числі ПДВ 140 000). Досвід минулих років свідчить, що 0,6% продажу в кредит не будуть сплачені покупцями.

Виходячи з цього, сума резерву сумнівних боргів у звітному періоді дорівнює, ф.ст.:

$$(940\ 000 - 140\ 000) \cdot 0,006 = 4\ 800.$$

При відображенні нарахованого резерву сумнівних боргів за цим методом не враховується залишок резерву сумнівних боргів на початок звітного періоду та списання безнадійних боргів протягом звітного періоду.

Припустімо, на початок 2000 року резерв сумнівних боргів становить 1 000 ф.ст., а протягом 2000 року була списана безнадійна дебіторська заборгованість на суму 800 ф.ст.

У цьому випадку записи на рахунках бухгалтерського обліку, пов’язані з сумівною та безнадійною дебіторською заборгованістю, матимуть такий вигляд (рис. 19.6):

Дебітори	Резерв сумнівних боргів	Витрати за сумнівними боргами
800	800	4 800
Списано безнадійну заборгованість	Нараховано резерв	
	Сальдо 1 000 на 1.01.2000	
	Сальдо 5 000 на 31.12.	

Рис. 19.6. Облік резерву сумнівних боргів, розрахованого методом відсотка продажу

Метод періодизації дебіторської заборгованості вимагає аналізу залишку дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду щодо обліку її непогашення.

На основі цього аналізу до кожної групи дебіторської заборгованості застосовується певний відсоток сумнівних боргів, який базується на досвіді минулих періодів.



ПРИКЛАД 19.9

Припустімо, що компанія "Артос" визначає резерв сумнівних боргів методом періодизації дебіторської заборгованості (табл. 19.13).

Таблиця 19.13. Періодизація дебіторської заборгованості (без ПДВ) компанії "Артос" на 31 грудня 2000 року

Покупець	Кількість прострочених днів оплати				
	0	1—30	31—60	61—90	понад 90
А	900	—	—	—	—
Б	1 420	—	—	—	—
В	—	400	600	—	—
Г	71 680	12 600	6 400	3 800	2 000
Разом	74 000	13 000	7 000	3 800	2 000
Процент неоплачених рахунків, виходячи з минулого досвіду	2%	5%	10%	25%	40%
Розрахункова сума резерву	1 480	650	700	950	800

Виходячи з даних табл. 19.7, резерв сумнівних боргів становить, ф.ст.:

$$1\,489 + 650 + 700 + 950 + 800 = 4\,580.$$

При цьому методі враховується залишок резерву сумнівних боргів на початок звітного періоду та безнадійна дебіторська заборговність, списана за рахунок резерву протягом звітного періоду. Тому на витрати звітного періоду слід списати суму коригування резерву сумнівних боргів 4 380 ф.ст. (4 580 + 1 000 — 800).

Записи на рахунках при застосуванні методу періодизації дебіторської заборгованості наведено на рис 19.7.

Дебітори	Резерв сумнівних боргів	Витрати за сумнівними боргами
	Сальдо на 1.01.2000	1 000
800	4 380	4 380
Списано безнадійну заборгованість	Нараховано резерв	
	Сальдо на 31.12.	4 580

Рис. 19.7. Облік резерву сумнівних боргів, розрахованого на основі періодизації дебіторської заборгованості

Якщо в наступному періоді сума збитку від зменшення корисності чи безнадійних боргів зменшується і це зменшення може бути об'єктивно пов'язаним із подією, яка відбувається після часткового списання (наприклад, поліпшення кредитного рейтингу боржника), часткове списання фінансового активу слід сторнувати або прямо, або коригуючи рахунок резервів. Сторнування не повинне призводити до такої балансової вартості фінансового активу, яка перевищує суму, що її мала б амортизована собівартість у разі невизнання зменшення корисності на дату сторнування часткового списання фінансового активу. Суму сторнування слід включати до чистого прибутку або збитку за період.

Коли дебітори, заборгованість яких була раніше списана як безнадійна, стають платоспроможними, їхня дебіторська заборгованість відновлюється, що відображається записом:

Д-т рахунка "Дебітори"

К-т рахунка "Резерв сумнівних боргів"

або (у разі прямого списання сумнівних боргів)

Д-т рахунка "Дебітори"

К-т рахунка "Дохід від повернення списаної дебіторської заборгованості".

У разі наявності зменшення корисності інструменту капіталу, який не обліковують за справедливою вартістю (оскільки справедливу вартість неможливо достовірно визначити) або пов'язаного похідного активу, який має бути погашений таким інструментом капіталу, збиток від зменшення корисності визначається як різниця між балансовою вартістю фінансового активу та теперішньою вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив.

Такий збиток від зменшення корисності не підлягає сторнуванню.

Якщо зменшення справедливої вартості фінансового активу, доступного для продажу, визнано прямо в капіталі, а також є об'єктивне свідчення того, що корисність активу зменшилася, тоді кумулятивний чистий збиток, який був визнаний прямо в капіталі, слід виключити з капіталу і визнавати в чистому прибутку чи збитку за період, навіть якщо визнання активу не припинилося.

Сума збитку, яку слід виключити з капіталу та визнати в чистому прибутку чи збитку, є різницею між вартістю його придбання (за вирахуванням будь-якого платежу основної суми та амортизації) і поточною справедливою вартістю (для інструментів капіталу) або сумою очікуваного відшкодування (для боргових інструментів) мінус будь-який збиток від зменшення корисності такого активу, раніше визнаного в чистому прибутку або збитку. Сума очікуваного відшкодування боргового інструменту, переоціненого до справедливої вартості, є теперішньою вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив.

Якщо в наступному періоді справедлива вартість чи сума очікуваного відшкодування фінансового активу, обліковуваного за справедливою вартістю, збільшується, і збільшення, можливо, об'єктивно пов'язане з подією, яка відбувається після визнання збитку в чистому прибутку або збитку, тоді збиток слід сторнувати, причому суму сторнування включають до чистого прибутку або збитку за період.

Припинення визнання фінансового активу

Прикладом припинення визнання фінансового активу є продаж дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість може бути продана іншій компанії (фактору), яка отримує право на інкасацію такої дебіторської заборгованості. При цьому продаж дебіторської заборгованості може супроводжуватися гарантією продавця (регресом) відшкодувати певну суму фактору в разі неотримання останнім платежів від дебіторів.

Розглянемо кілька прикладів відображення операцій, пов'язаних із купівлею-продажем дебіторської заборгованості.



ПРИКЛАД 19.10

Протягом лютого 2001 року компанія "Альянс" здійснила такі операції:

- 1 лютого — продаж товарів компанії "Драгун" на суму 16 000 дол. на умовах 2/10, n/60 з відображенням дебіторської заборгованості за методом "нетто".
- 3 лютого — повернення покупцем частини товарів, які мали дефекти, на загальну суму 1 400 дол.
- 5 лютого — продаж дебіторської заборгованості на суму 18 000 дол. (брутто) компанії "Плачу за боргами" без регресу з фінансовими витратами 9%.

Період дії знижки минув. Компанія "Плачу за боргами" сплатила компанії 90% належної суми, а решту 10% буде сплачено після інкасації частини дебіторської заборгованості.

Примітка. Перший запис збільшення дебіторської заборгованості станом на 11 лютого здійснено, коли період дії знижки минув.

Для відображення наведених операцій в обліку компанії "Альянс" зроблено такі записи.

1.02. Реалізація товарів (16 000 · 98%)	
Д-т рахунка "Рахунки до отримання"	15 680
К-т рахунка "Дохід від продажу"	15 680.
3.02. Повернення товарів (1 400 · 98%)	
Д-т рахунка "Повернення проданих товарів"	1 372
К-т рахунка "Рахунку до отримання"	1 372.
5.02. Продаж дебіторської заборгованості (18 000 · 98%)	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	14 742
Д-т рахунка "Збитки від продажу дебіторської заборгованості"	1 620
Д-т рахунка "Заборгованість фактора"	1 638
К-т рахунка "Рахунки до отримання"	17 640
К-т рахунка "Втрачений дисконт з продажу"	360.

Примітка. Цілком можливо, що компанія вже відобразила втрачений дисконт з продажу. У цьому випадку за кредитом відображається рахунок "Рахунок до отримання" на суму 18 000 дол. Для відображення втраченого дисконту з продажу здійснюється запис:

Д-т рахунка "Рахунки до отримання"	360
К-т рахунка "Втрачений дисконт з продажу"	360.

11.04. Платіж за дебіторською заборгованістю (16 000 — 1 400) · 2%

Д-т рахунка "Рахунки до отримання" 292

К-т рахунка "Втрачений дисконт з продажу" 292.

В обліку компанії "Плачу за боргами" придбана дебіторська заборгованість відображена записом, дол.:

Д-т рахунка "Рахунки до отримання" 18 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 14 742

К-т рахунка "Кредиторська заборгованість" 1 638

К-т рахунка "Фінансовий дохід" 1 620.



ПРИКЛАД 19.11

Припустімо, компанія "Альянс" продала дебіторську заборгованість компанії "Плачу за боргами" з регресом у сумі 2 000 дол.

Тоді продаж дебіторської заборгованості в обліку компанії "Альянс" слід відобразити записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти" 14 742

Д-т рахунка "Збитки від продажу дебіторської заборгованості" 3 620

Д-т рахунка "Зборгованість фактора" 1 638

К-т рахунка "Рахунки до сплати" 17 640

К-т рахунка "Кредиторська заборгованість за регресом" 2 000

К-т рахунка "Втрачений дисконт" 360.

Якщо фактор не зможе отримати від дебіторів, заборгованість яких він придбав, певну суму, компанія "Альянс" перерахує йому відповідну суму регресу (в межах 2 000 дол.).

Якщо вся сума дебіторської заборгованості буде інкасована фактором, кредиторська заборгованість за регресом буде включена до складу доходу компанії "Альянс".

Облік фінансових зобов'язань

Типовим прикладом фінансових зобов'язань, що оцінюються за амортизованою собівартістю, є зобов'язання за випущеними облігаціями.

Випущені облігації можуть бути реалізовані за номінальною вартістю або за ціною, яка є вищою чи нижчою за номінальну вартість (рис.19.8).



ПРИКЛАД 19.12

1 січня 2000 року корпорація "Урга" випустила 1 000 облігацій номінальною вартістю 1 000 дол. з датою погашення 31 грудня 2010 року. Процент за облігаціями підлягають сплаті раз на рік за ставкою 10%. Облігації були продані 1 січня 2000 року за номінальною вартістю.

Виходячи з цього, продаж випущених облігацій відображається в обліку записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти" 1 000 000

К-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті" 1 000 000.

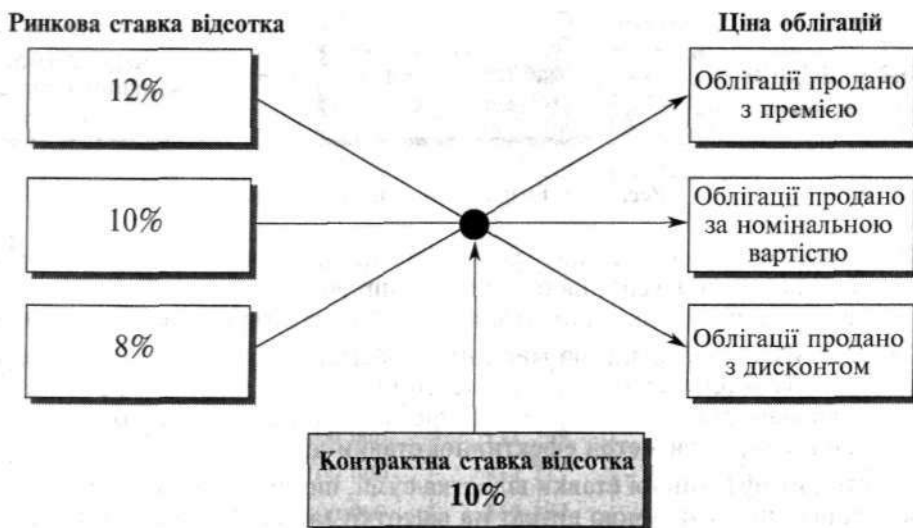


Рис. 19.8. Взаємозв'язок між ринковою ставкою відсотка та ціною облігацій

На суму відсотків, сплачених за облігаціями, наприкінці року складається запис, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на відсотки за випущеними облігаціями"	100 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	100 000.

Якщо дати випуску та реалізації облігацій не збігаються з датою сплати відсотка за цими облігаціями, то покупець облігацій повинен сплатити не лише їх ринкову ціну, а й додатково відсотки за період від дати випуску облігацій до дати нарахування відсотків.



ПРИКЛАД 19.13

Припустімо, в прикладі 19.12 облігації були реалізовані 1 березня 2000 року. Тоді продаж облігацій відображають записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	1 016 667
К-т рахунка "Відсотки за облігаціями, що підлягають сплаті"	16 667
К-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	1 000 000.

31 грудня власникам облігацій буде виплачена повна сума відсотків за рік, що відобразатимуть записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на відсотки за випущеними облігаціями"	83 333
Д-т рахунка "Відсотки за облігаціями, що підлягають сплаті"	16 667
К-т рахунка "Грошові кошти"	100 000.

Ціна облігацій визначається теперішньою вартістю майбутніх грошових платежів у вигляді відсотків і основної суми (рис.19.9).

$$\boxed{\text{ЦІНА ОБЛІГАЦІЙ}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Теперішня вартість} \\ \text{майбутніх виплат} \\ \text{відсотків} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Теперішня вартість} \\ \text{майбутнього} \\ \text{основного платежу} \\ \text{(сума погашення)} \end{array}}$$

Рис. 19.9. Розрахунок ціни облігацій

Якщо ціна облігацій перевищує їх номінальну вартість, це означає, що облігації продаються з премією. Реалізація облігацій за ціною, нижчою за їх номінальну вартість, означає, що покупець отримує знижку, тобто облігації продано з дисконтом.

Згідно з МСБО 39, різницю між ціною облігації та її номінальною вартістю слід амортизувати (списати) протягом терміну, на який випущено облігації. При цьому для визначення суми амортизації премії чи дисконту у відповідних звітних періодах застосовується метод ефективної ставки відсотка.

За методом ефективної ставки відсотка сума, що підлягає амортизації, визначається як різниця між сумою витрат на відсотки та сумою відсотка, що сплачені або підлягають сплаті за звітний період (рис. 19.10).

$$\boxed{\text{СУМА АМОРТИЗАЦІЇ}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Витрати на відсотки} \\ \text{Балансова вартість} \\ \text{облігацій на} \\ \text{початок звітного} \\ \text{періоду} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Ефективна} \\ \text{ставка} \\ \text{відсотка} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Відсотки, що сплачуються} \\ \text{Номінальна вартість} \\ \text{облігацій} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Номінальна} \\ \text{(контрактна)} \\ \text{ставка} \\ \text{відсотка} \end{array}}$$

Рис. 19.10. Розрахунок суми амортизації премії чи дисконту



ПРИКЛАД 19.14

Припустімо, на дату випуску облігацій корпорацією "Урга" ринкова ставка відсотка за такими облігаціями дорівнює 12%.

Використовуючи дані дод. 1.2 і 1.4, розрахуємо теперішню вартість (ринкову ціну) випущених облігацій, дол.:

$$(1\,000\,000 \cdot 0,32197) + (100\,000 \cdot 5,65022) = 887\,000.$$

Отже, в цьому випадку облігації продано з дисконтом у сумі 113 000 дол. (1 000 000 — 887 000).

Продаж облігацій з дисконтом відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	887 000
Д-т рахунка "Дисконт за облігаціями"	113 000
К-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	1 000 000.

Розрахунок амортизації дисконту наведено в табл. 19.14.

Виходячи з даних табл. 19.14, 31 грудня 2000 року зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на відсотки за випущеними облігаціями"	106 440
К-т рахунка "Грошові кошти"	100 000
К-т рахунка "Дисконт за облігаціями"	6 440.

Таблиця 19.14. Амортизація дисконту за методом ефективної ставки відсотка

Дата	Сума відсотка, що сплачується	Витрати на сплату відсотків	Сума амортизації дисконту	Балансова вартість випущених облігацій
01.01.2000				887 000
31.12.2000	100 000	106 440	6 440	893 440
31.12.2001	100 000	107 213	7 213	900 653
31.12.2002	100 000	108 078	8 078	908 731
31.12.2003	100 000	109 048	9 048	917 779
31.12.2004	100 000	110 133	10 133	927 912
31.12.2005	100 000	111 349	11 349	939 261
31.12.2006	100 000	112 711	12 711	951 972
31.12.2007	100 000	114 237	14 237	966 209
31.12.2008	100 000	115 945	15 945	982 154
31.12.2009	100 000	117 846	17 846	1 000 000
Разом	1 000 000	1 113 000	113 000	0

У результаті амортизації дисконту балансова вартість випущених облігацій на 31 грудня 2000 року дорівнює 893 440 дол. (887 000 + 6 440).

У балансі амортизована сума дисконту звичайно подається як вирахування із суми номінальної вартості облігацій, що підлягають сплаті (табл. 19.15).

Таблиця 19.15. Фрагмент балансу корпорації "Урга" на 31 грудня 2000 року

Довгострокові зобов'язання:	
Облігації, що підлягають сплаті	1 000 000
Мінус: дисконт за облігаціями	106 560
Разом	893 440

ПРИКЛАД 19.15

Тепер припустімо, що на дату випуску облігацій корпорацією "Урга" ринкова ставка відсотка за такими облігаціями дорівнює 8%. Виходячи з цього, ринкова ціна облігацій становить:

$$(1\,000\,000 \cdot 0,46319) + (100\,000 \cdot 6,71008) = 1\,134\,200$$

Це означає, що облігації було продано з премією в сумі 134 200 (1 134 200 — 1 000 000), яку слід амортизувати протягом десяти років (табл. 19.16).

Продаж облігацій з премією відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	1 134 200
К-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	1 000 000
К-т рахунка "Премія за облігаціями"	134 200.

Таблиця 19.16. Амортизація премії за методом ефективної ставки відсотка

Дата	Сума відсотка, що сплачується	Витрати на сплату відсотків	Сума амортизації дисконту	Балансова вартість випущених облігацій
01.01.2000				1 134 200
31.12.2000	100 000	90 736	9 264	1 124 936
31.12.2001	100 000	89 995	10 005	1 114 931
31.12.2002	100 000	89 194	10 806	1 104 125
31.12.2003	100 000	88 330	11 670	1 092 455
31.12.2004	100 000	87 396	12 604	1 079 851
31.12.2005	100 000	86 388	13 612	1 066 239
31.12.2006	100 000	85 299	14 701	1 051 538
31.12.2007	100 000	84 123	15 877	1 035 661
31.12.2008	100 000	82 853	17 147	1 018 514
31.12.2009	100 000	81 486*	18 514	1 000 000
Разом	1 000 000	865 800	134 200	0

* з урахуванням округлення

Нарахування відсотків за облігаціями 31 грудня 2000 року відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на відсотки за випущеними облігаціями" 90 736

Д-т рахунка "Премія за облігаціями" 9264

К-т рахунка "Грошові кошти" 100 000.

З урахуванням цього зобов'язання за випущеними облігаціями буде відображено в балансі таким чином (табл. 19.17).

Таблиця 19.17. Фрагмент балансу корпорації "Урга" на 31 грудня 2000 року

Довгострокові зобов'язання:	
Облігації, що підлягають сплаті	1 000 000
Плюс: премія за облігаціями	124 936
Разом	1 124 936

Корпорації-емітенти облігацій звичайно обумовлюють у контракті право викупу облігацій. Це дає можливість корпорації в разі зниження ставки відсотка відкликати облігації з обігу та випустити замість них облігації з нижчою ставкою відсотка.



ПРИКЛАД 19.16

На дату чергової сплати відсотків в обігу перебувають облігації на суму 1 000 000 дол., неамортизована премія за цими облігаціями становить 1 200 дол. Ринкова вартість облігацій на цей момент становить 98 1/2% їх номіналу.

Корпорація-емітент вирішила вилучити з обігу 1/10 випущених облігацій.

Викуп облігацій слід відобразити записом, дол.:

Д-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	100 000
Д-т рахунка "Премія за облігаціями"	1 200
К-т рахунка "Прибуток від викупу облігацій"	2 700
К-т рахунка "Грошові кошти"	98 500.

Для того щоб зробити випуск облігацій привабливішим, корпорація часто надає позикодавцям право обмінювати облігації на певну кількість звичайних акцій.

Якщо акції корпорації високо котируються та їх ціна зростає, тоді власники конвертованих облігацій мають сприятливу можливість обмінювати облігації на прибутковіші цінні папери — акції.

У цьому випадку балансова вартість конвертованих облігацій стає балансовою вартістю акцій.



ПРИКЛАД 19.17

Номінальна вартість конвертованих облігацій, що перебувають в обігу, становить 1 000 000 дол., а сума неамортизованого дисконту за цими облігаціями дорівнює 8 000 дол. Облігації на суму 100 000 дол. обмінюють на акції в такій пропорції: за одну облігацію номінальною вартістю 1 000 дол. — 90 акцій номінальною вартістю 10 дол.

Конвертацію облігацій в акції відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	100 000
К-т рахунка "Дисконт за облігаціями"	800
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	90 000
К-т рахунка "Додатковий оплачений капітал" (звичайні акції)	9 200.

Облік інструментів власного капіталу

Найпоширенішим інструментом власного капіталу є звичайна (проста) акція.

Звичайна акція (*Ordinary Stock*) — це цінний папір без установленого терміну обігу, який засвідчує дольову участь в акціонерному товаристві та дає право його власникові на:

- ✓ участь в управлінні товариством;
- ✓ отримання частини прибутку у вигляді дивідендів;
- ✓ участь у розподілі майна при ліквідації товариства.

Порядок випуску та обігу акцій визначено законодавством країни та контролюється відповідним регулюючим органом (зазвичай комісією з цінних паперів і фондового ринку). У багатьох країнах регулюючий орган дає дозвіл на випуск відповідної кількості акцій, а компанія випускає акції в межах отриманого дозволу. У зв'язку з цим дозволені до випуску акції поділяють на випущені та невипущені.

Своєю чергою, випущені акції можуть перебувати в обігу або у портфелі компанії (вкуплені акції власної емісії) з метою перепродажу або ліквідації (рис. 19.11).

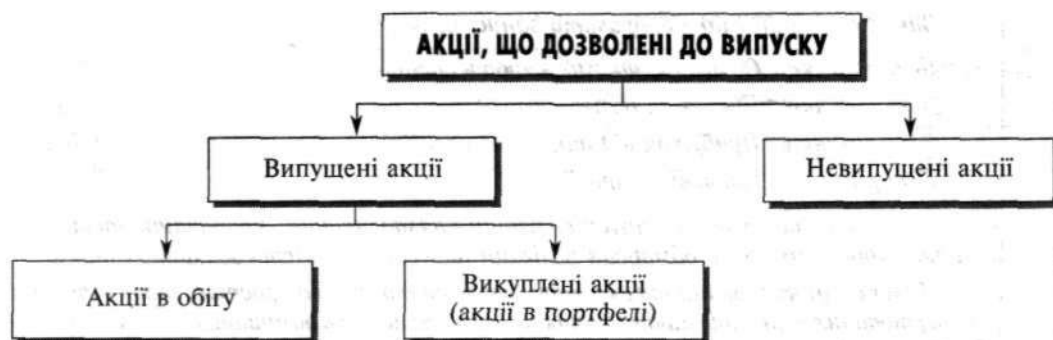


Рис. 19.11. Інформація про акції, що наводиться у фінансовій звітності емітента

Розглянемо кілька прикладів відображення в обліку випущених акцій.



ПРИКЛАД 19.18

Корпорація "Кантор" випустила 20 000 звичайних акцій номінальною вартістю 10 дол., які були оплачені готівкою. На суму випущених акцій зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	200 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	200 000.



ПРИКЛАД 19.19

Припустімо, в прикладі 19.18 2 000 акцій було оплачено готівкою, а в оплату решти було отримано основні засоби на суму 140 000 дол. та товари на суму 40 000 дол. У цьому випадку запис матиме такий вигляд, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	20 000
Д-т рахунка "Основні засоби"	140 000
Д-т рахунка "Товари"	40 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	200 000.

У деяких країнах дозволяється випуск звичайних акцій без номінальної вартості.



ПРИКЛАД 19.20

Корпорація випустила 10 000 звичайних акцій без номінальної вартості. Рада директорів оголосила вартість 8 дол. за акцію, але акції були розповсюджені серед учасників за ціною 10 дол. У цьому випадку випуск акцій слід відобразити записом, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	100 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	80 000
К-т рахунка "Додатковий оплачений капітал"	20 000.

У разі якщо рада директорів не встановлювала оголошену вартість, запис матиме такий вигляд, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	100 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	100 000.

Акції можуть розповсюджуватися за ціною, що не збігається з їх номінальною або оголошеною вартістю.



ПРИКЛАД 19.21

Припустімо, корпорація "Кантор" (приклад 19.18) випустила акції за ціною:

а) 9 дол. за акцію;

б) 12 дол. за акцію.

У першому випадку акції випущено з дисконтом, а в другому — з премією (рис. 19.12).

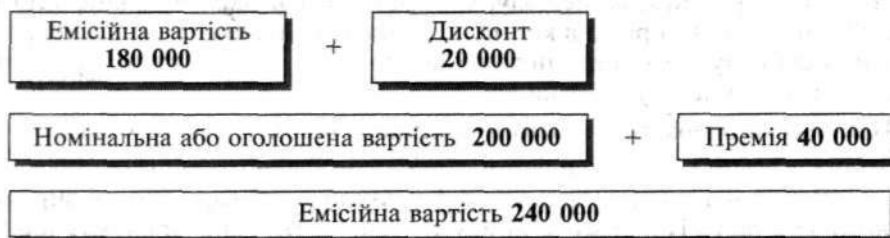


Рис. 19.12. Взаємозв'язок емісійної та номінальної вартості акцій

У випадках коли акції розповсюджуються за ціною, що не збігається з їх номінальною вартістю, різниця між ціною та номінальною вартістю звичайно відображається у складі додаткового оплаченого капіталу.

У разі випуску акцій з дисконтом буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	180 000
Д-т рахунка "Додатковий оплачений капітал"	20 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	200 000.

За відсутності достатньої суми на рахунку "Додатковий оплачений капітал" сума дисконту буде списана в дебет рахунка "Нерозподілений прибуток".

Для відображення випуску акцій з премією робитимуть такий запис, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	240 000
К-т рахунка "Випущений капітал" (звичайні акції)	200 000
К-т рахунка "Додатковий оплачений капітал"	40 000.

Корпорація звичайно має витрати, пов'язані з випуском власного капіталу (звичайних акцій), які включають: плату за реєстрацію або інші платежі регуляторним органам; суми, сплачені юристам, аудиторам та іншим професійним радникам, витрати на друк, гербові збори та внутрішні витрати підприємства (організаційні витрати та ін.).

Згідно з МСБО 32, такі витрати слід відображати як вирахування з капіталу, тобто списувати в дебет рахунка “Додатковий оплачений капітал” або (у разі відсутності чи недостатності сальдо на цьому рахунку) у дебет рахунка “Нерозподілений прибуток”.

Проте витрати на операції з капіталом складаються лише з додаткових зовнішніх витрат, які безпосередньо стосуються операцій з капіталом і яких інакше можна було б уникнути.

Прикладами витрат, які не стосуються витрат на операції з капіталом, є розподіл внутрішніх адміністративних витрат та витрат на компенсації працівникам.

Крім того, до складу витрат на операції з капіталом не включаються пов'язані з ними пільги з податку на прибуток.

Витрати на операції, які пов'язані більш ніж з однією операцією, наприклад витрати на спільний випуск деяких акцій та внесення інших акцій до списку фондової біржі, слід розподіляти на раціональній основі, яка сумісна з подібними операціями.

Інформацію про суму витрат на операції, які обліковуються шляхом вирахування з капіталу протягом періоду, слід розкривати окремо. Відповідні податки на прибуток, визнані прямо в капіталі, також слід включати до розкриття інформації про сукупну суму поточного та відстроченого податку на прибуток, який кредитується або дебетується на капітал.

Прикладом операцій з власним капіталом є викуп власних акцій.

Згідно з МСБО 32, викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції) слід наводити в балансі за фактичною собівартістю як вирахування з власного капіталу. При цьому прибуток або збиток від продажу, випуску або анулювання власних викуплених акцій у Звіті про прибутки та збитки не відображається, а показується як зміни в капіталі.



ПРИКЛАД 19.22

5 000 звичайних акцій номінальною вартістю 10 дол. кожна було випущено в обіг за ціною 11 дол. Пізніше п'ятсот звичайних акцій було викуплено за ціною 12 дол. за акцію. Двісті звичайних акцій було повторно випущено в обіг, у тому числі:

50 акцій за ціною	11 дол.
50 акцій за ціною	13 дол.
50 акцій за ціною	10 дол.
50 акцій за ціною	9 дол.

У бухгалтерському обліку операції, пов'язані з випуском та викупом акцій, відображатимуть такими записами, дол.:

1) 5 000 звичайних акцій номінальною вартістю 10 дол. було випущено за ціною 11 дол.

Д-т рахунка “Грошові кошти”	55 000
К-т рахунка “Випущені звичайні акції”	50 000
К-т рахунка “Додатковий оплачений капітал”	5 000.

2) П'ятсот звичайних акцій було викуплено за ціною 11 дол.

Д-т рахунка “Викуплені власні акції”	5 500
К-т рахунка “Грошові кошти”	5 500.

3) П'ятдесят акцій було повторно випущено в обіг за ціною 11 дол.	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	550
К-т рахунка "Викуплені власні акції"	550.
4) П'ятдесят акцій повторно випущено в обіг за ціною 13 дол.	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	650
К-т рахунка "Викуплені власні акції"	550
К-т рахунка "Додатковий оплачений капітал" (внаслідок викупу акцій)	100.
5) П'ятдесят акцій було повторно випущено в обіг за ціною 10 дол.	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	500
Д-т рахунка "Додатковий оплачений капітал" (внаслідок викупу)	50
К-т рахунка "Викуплені власні акції"	550.
6) П'ятдесят акцій було повторно випущено за ціною 9 дол.	
Д-т рахунка "Грошові кошти"	450
Д-т рахунка "Додатковий оплачений капітал" (внаслідок викупу)	50
Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток"	50
К-т рахунка "Викуплені власні акції"	550.

Облік складних фінансових інструментів

У разі випуску складних фінансових інструментів надходження та витрати, пов'язані з їх випуском, слід розподіляти між компонентом фінансового зобов'язання та компонентом інструменту власного капіталу.

Згідно з МСБО 32, такий розподіл здійснюється методом залишкової оцінки компоненту власного капіталу. Для цього із справедливої вартості складного фінансового інструменту вираховують окремо визначену суму компонента фінансового зобов'язання.



ПРИКЛАД 19.23

Підприємство випустило 2 000 6%-их облігацій номінальною вартістю 1 000 грн кожна терміном на 3 роки. До кожної облігації додається варант, який надає право на придбання однієї простої акції (номінальна вартість 100 грн) за 200 грн. Відсотки сплачуються щорічно.

Ринкова ставка за облігацією на дату випуску становить 9%. Надходження від випуску облігацій становили 2 200 000 грн. Ринкова вартість випущених облігацій дорівнює:

Теперішня вартість суми погашення (2 000 000 · 0,77218)	1 544 360
Теперішня вартість майбутніх виплат відсотків (2 000 000 · 0,06 · 2,53129)	303 755
Разом	1 848 115.

Виходячи з цього, вартість варантів становить

$$2\,200\,000 - 1\,848\,115 = 351\,885.$$

Випуск облігацій буде відображено таким бухгалтерським записом, грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	1 844 115
Д-т рахунка "Дисконт за випущеними облігаціями"	155 885
К-т рахунка "Облігації, що підлягають сплаті"	2 000 000.

Одночасно відображається надходження коштів за право придбання простих акцій (варанти), грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	351 885
К-т рахунка "Додатковий капітал (варанти)"	351 885.

Якщо всі 10 000 варантів виконано (тобто здійснено їх обмін на акції), це відображається записом, грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	400 000
Д-т рахунка "Додатковий капітал (варанти)"	351 885
К-т рахунка "Випущені прості акції"	200 000
К-т рахунка "Додатковий капітал"	551 885.

Якщо випущені варанти не будуть виконані, тоді буде зроблено запис, грн:

Д-т рахунка "Додатковий капітал (варанти)"	351 885
К-т рахунка "Додатковий капітал (варанти, термін виконання яких закінчився)"	351 885.

Облік похідних фінансових інструментів

Для ілюстрації обліку похідних інструментів розглянемо такий приклад.



ПРИКЛАД 19.24

Підприємство "Нар'ян" 2 лютого 2001 року придбало за контрактом, укладеним з підприємством "Напрямок", опціон "call" за 400 грн. За умовами контракту підприємство "Нар'ян" може придбати 1000 акцій підприємства "Напрямок" за ціною 50 грн за акцію.

На дату придбання опціону "call" акції підприємства "Напрямок" реалізовувалися за ціною 50 грн за акцію. Дія опціону "call" закінчується 30 квітня 2001 року.

31 березня 2001 року ціна акцій підприємства "Напрямок" зросла до 60 грн за акцію і внутрішня вартість контракту за опціоном "call" становитиме 10 000 грн (дійсна вартість — це різниця між ринковою ціною і встановленою опціоном ціною в будь-який момент часу).

Примітка. Якщо ціна акцій підприємства "Напрямок" збільшиться і перевищить 50 грн, підприємство "Нар'ян" може здійснити свій опціон і придбати акції за ціною 50 грн за акцію. Якщо вартість акцій підприємства "Напрямок" не перевищить ціну 50 грн за акцію, тоді опціон "call" не буде вартий нічого, і підприємство "Нар'ян" визнає збитки.

На 31 березня 2001 року опціон відображено в балансі за справедливою вартістю 10 100 грн.*

* Зниження вартості опціону показує:

- 1) що зменшена ймовірність того, що акції підприємства "Напрямок" будуть продовжувати зростати за період, що перевищує період дії опціону;
- 2) короткий проміжок часу погашення контракту на опціон.

На рахунках бухгалтерського обліку підприємства "Нар'ян" операція знайде відображення так:

2 лютого 2001 року: придбання опціону "call"

Д-т рахунка "Опціон "call"	400
К-т рахунка "Грошові кошти"	400.

31 березня 2001 року: збільшення дійсної вартості опціону "call" у зв'язку з підвищенням вартості акцій підприємства "Напрямок" $1\ 000 \cdot (60 - 50) = 10\ 000$ грн

Д-т рахунка "Опціон "call"	10 000
К-т рахунка "Нереалізований прибуток (збиток)"	10 000.

31 березня 2001 року: зміна вартості опціону

Д-т рахунка "Нереалізований прибуток (збиток)"	300
К-т рахунка "Опціон "call" (400 — 100 = 300 грн)	300.

1 квітня 2001 року урегулювання контракту за опціоном "call" з підприємством "Напрямок"

Д-т рахунка "Інвестиції в акції підприємства "Напрямок"	10 000
Д-т рахунка "Збитки з урегулювання опціону "call"	100
К-т рахунка "Опціон "call"	10 100.

В узагальненому вигляді вплив опціону "call" на чистий прибуток підприємства "Нар'ян" наведено нижче.

Дата	Операція	Вплив на прибуток
31 березня 2001 року	Чисте збільшення вартості опціону "call" (10 000 — 300)	9 700
1 квітня 2001 року	Урегулювання опціону "call"	(100)
	Загальний чистий прибуток	9 600 грн.

Перекласифікація фінансових інструментів

МСБО 39 містить обмеження щодо переведення фінансових інструментів з однієї категорії до іншої. Зокрема, заборонено переводити фінансові інструменти з або до категорії фінансових активів і фінансових зобов'язань за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку.

Водночас якщо в результаті зміни наміру або здатності не є відповідним далі класифікувати інвестицію як утримувану до погашення, її слід перекласифікувати як доступну для продажу та переоцінити за справедливою вартістю. Різницю між балансовою і справедливою вартістю в цьому випадку слід відобразити у складі власного капіталу.



ПРИКЛАД 19.25

Компанія "Аманда" переводить свій портфель цінних паперів, утримуваних до погашення, до категорії цінних паперів, доступних для продажу. Амортизована собівартість та справедлива вартість портфелю цінних паперів, утримуваних до погашення, становить відповідно 695 000 дол. і 670 000 дол.

Переведення цінних паперів з однієї категорії до іншої буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Цінні папери, доступні для продажу"	670 000
Д-т рахунка "Нереалізований збиток" (капітал)	25 000
К-т рахунка "Цінні папери, утримувані до погашення"	695 000.

Коли продаж або перекласифікація більш ніж незначної суми інвестицій, утримуваних до погашення, не задовольняють жодну з умов щодо визначення їх як утримуваних до погашення, будь-який залишок таких інвестицій слід перекласифікувати як доступні для продажу.

У разі такої перекласифікації різницю між їх балансовою вартістю та справедливою вартістю слід відображати у складі власного капіталу. У разі якщо стало можливим визначити справедливу вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання, які не обліковували раніше за справедливою вартістю, оскільки не було можливості достовірно визначити таку вартість, такий актив або зобов'язання слід оцінити за справедливою вартістю, а різницю між балансовою та справедливою вартістю відобразити у складі прибутку або збитку.

Якщо в результаті зміни наміру чи можливості або зрідка, коли достовірна оцінка справедливої вартості не є далі можливою, або по завершенні "двох попередніх фінансових років" (на які є посилання при класифікації інвестицій, утримуваних до погашення), стає доречним обліковувати фінансовий актив або фінансове зобов'язання за собівартістю або амортизованою собівартістю, а не за справедливою вартістю. В цьому випадку справедлива вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання стає його собівартістю або амортизованою собівартістю.

Будь-який прибуток або збиток, пов'язаний з активом, що було первісно визнано безпосередньо в капіталі, слід обліковувати так:

- ✓ у випадку фінансового активу з фіксованим погашенням прибуток або збиток слід амортизувати (з відображенням у Звіті про прибутки та збитки) упродовж залишкового терміну інвестицій, утримуваних до погашення з використанням методу ефективної ставки відсотка. Будь-яку різницю між новою амортизованою собівартістю і сумою погашення також слід амортизувати з використанням методу ефективної ставки відсотка впродовж залишкового терміну фінансового активу аналогічно амортизації премії чи дисконту. У разі подальшого зменшення корисності фінансового активу будь-який прибуток або збиток, що було визнано у складі капіталу, визнається у складі прибутку або збитку;
- ✓ у випадку фінансового активу, який не має фіксованого погашення, прибуток або збиток слід залишити у складі капіталу до моменту продажу або іншого вибуття активу. У разі вибуття прибуток або збиток переноситься зі складу капіталу до складу прибутку або збитку звітного періоду. У разі подальшого зменшення корисності такого активу прибуток або збиток, що раніше було визнано безпосередньо у капіталі, визнається прибутком або збитком звітного періоду.

19.3. ОБЛІК ХЕДЖУВАННЯ

МСБО 39 дозволяє застосовувати облік хеджування за певних обставин, які засвідчують, що відносини хеджування:

- ✓ формально визначено і документально оформлено;
- ✓ очікується, що вони будуть високоефективними для досягання згортання доступності змінам справедливої вартості або грошових потоків, які пов'язані з хеджованим ризиком, і ефективність хеджування можна достовірно оцінити.

При цьому офіційна документація про відносини хеджування має містити:

- ✓ мету і стратегію підприємства щодо управління ризиком;
- ✓ ідентифікацію інструменту хеджування;
- ✓ відповідні об'єкти (або операції) хеджування;
- ✓ характер ризику, що підлягає хеджуванню;
- ✓ як підприємство буде оцінювати ефективність інструменту хеджування.

Інструменти хеджування

Інструмент хеджування (Hedging Instrument) — це призначений похідний або (за обмежених обставин) інший фінансовий актив чи зобов'язання, справедлива вартість якого або грошові потоки від нього, за очікуванням, згортатимуться зі змінами справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків від нього. Згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, непохідний фінансовий актив чи зобов'язання можуть визначатися інструментом хеджування з метою обліку хеджування, тільки якщо вони здійснюють хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют.

Причиною такого обмеження є різні основи для оцінки похідних і непохідних фінансових інструментів. Відповідно до МСБО 39 похідні інструменти утримуються для операцій або хеджування, а отже (доки вони не індексуються щодо передачі інструменту капіталу і не мають бути погашеними при його вибутті; такий інструмент не котирується на біржі і його справедливу вартість не можна достовірно оцінити), їх слід переоцінювати за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості включаються до чистого прибутку чи збитку або до капіталу, а також іноді оцінюються за амортизованою собівартістю.

Не є інструментом хеджування:

- ✓ власні цінні папери підприємства, оскільки вони не є фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями підприємства;
- ✓ фінансовий актив чи фінансове зобов'язання, справедливу вартість яких не можна достовірно оцінити. (За винятком випадку непохідного інструменту, який: а) визначено в іноземній валюті; б) зазначено як хеджування валютного ризику та в) валютний компонент якого можна достовірно оцінити.)

Утримувані до погашення інвестиції, обліковувані за амортизованою собівартістю, можуть бути ефективними інструментами хеджування для валютних ризиків.

Оскільки хеджування пов'язано з пропорційним згортанням прибутку в період між змінами справедливої вартості інструменту хеджування (чи пов'язаних з ним грошових потоків) і об'єктом хеджування, потенційний збиток за опціоном, який продає підприємство, може бути значно більшим за потенційне збіль-

шення вартості пов'язаного з ним об'єкта хеджування. Тобто проданий опціон не є ефективним щодо зменшення доступності змінам чистого прибутку або збитку. Отже, проданий опціон не є інструментом хеджування, доки він не призначений для згортання придбаного опціону, включаючи інтегрований в інший фінансовий інструмент, наприклад проданий опціон, застосований для хеджування боргу, який можна погасити достроково. Навпаки, придбаний опціон має потенційні прибутки, які дорівнюють збиткам або перевищують їх, а отже, потенційно може зменшити доступність прибутку або збитку змінам справедливої вартості або змінам грошових потоків. Відповідно його можна класифікувати як інструмент хеджування.

Об'єкти хеджування

Об'єкт хеджування (Hedged Item) — це актив, зобов'язання, тверда угода, високоймовірна прогнозована майбутня операція або чиста інвестиція в закордонне підприємство, що: а) піддають підприємство ризикові зміни вартості або зміни майбутніх грошових потоків, б) визначено як такі, що підлягають хеджуванню.

Прогнозована операція (Forecast Transaction) — це передбачувана майбутня операція, яка не оформлена угодою.

Об'єкт хеджування може бути:

- ✓ визнаним активом, визнаним зобов'язанням, невизнаною твердою угодою, високоймовірною операцією або чистою інвестицією в закордонне підприємство;
- ✓ групою активів, зобов'язань, твердих угод, високоймовірних прогнозованих операцій або чистих інвестицій в закордонне підприємство з подібними характеристиками ризику;
- ✓ інвестиція, утримувана до погашення для валютного або кредитного ризику (але не для відсоткового ризику або ризику передплати);
- ✓ частина грошових потоків або справедливої вартості фінансового активу або фінансового зобов'язання;
- ✓ нефінансова стаття для валютного ризику або ризику змін у справедливій вартості всієї статті.

Ефективність хеджування

Ефективність хеджування (Hedge Effectiveness) — це ступінь, якого досягає за допомогою інструменту хеджування згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, що їх можна віднести до хеджування ризику.

Ефективність хеджування слід оцінювати шляхом порівняння зміни вартості або грошового потоку від інструменту хеджування (чи групи подібних інструментів хеджування) та об'єкта хеджування (чи групи подібних об'єктів).

МСБО 39 вимагає, щоб оцінку ефективності хеджування здійснювали як перспективно, так і ретроспективно.

Перспективну оцінку ефективності слід здійснювати на початку хеджування та на кожну подальшу звітну дату упродовж періоду хеджування.

Ретроспективну оцінку хеджування здійснюють на кожну звітну дату упродовж періоду хеджування у відповідності з методологією, визначеною в документації щодо хеджування.

Хеджування вважають високоефективним, якщо на початку терміну і протягом дії хеджування підприємство може очікувати, що зміни справедливої вартості чи грошових потоків об'єкта хеджування майже повністю згортаються зі змінами справедливої вартості інструменту хеджування або грошових потоків від нього, а фактичні результати перебувають у межах 80—125 відсотків. Наприклад, якщо збиток від інструменту хеджування дорівнює 120 і прибуток за грошовим інструментом дорівнює 100, згортання можна оцінити на $120/100$, що становить 120 відсотків, або на $100/120$, що дорівнює 83 відсоткам. Підприємство дійде висновку, що хеджування є високоефективним.

Усі випадки неефективного хеджування негайно визнаються у Звіті про прибутки та збитки.

Категорії хеджування

МСБО 39 розглядає три категорії хеджування:

- ✓ хеджування справедливої вартості;
- ✓ хеджування грошових потоків;
- ✓ хеджування чистих інвестицій у закордонне підприємство.

Хеджування справедливої вартості

Хеджування справедливої вартості (Fair Value Hedge) — хеджування доступності змінам справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або раніше не визнаної твердої угоди щодо придбання або продажу активу за фіксованою ціною або ідентифікованої частини такого активу, зобов'язання чи твердої угоди, яка належить до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток).

Прибуток або збиток від зміни справедливої вартості інструменту хеджування негайно визнається у складі прибутку або збитку. Водночас балансову вартість об'єкта хеджування коригують для відображення пов'язаного прибутку або збитку щодо хеджування ризику, який також негайно визнається у складі прибутку або збитку.

Зазначене правило застосовується навіть тоді, коли переоцінка справедливої вартості об'єкта хеджування відображається безпосередньо у складі власного капіталу.

Прикладом такого хеджування є хеджування доступності змінам справедливої вартості боргового інструменту з фіксованою ставкою відсотка внаслідок змін ставок відсотка. Таке хеджування може здійснювати і емітент, і утримувач інструменту.

При хеджуванні справедливої вартості для хеджування або виявлення змін справедливої вартості і визнаних, і невизнаних активів і зобов'язань використовуються похідні фінансові інструменти.



ПРИКЛАД 19.26

2000 р. підприємство "Гнотик" придбало боргові цінні папери, які класифікуються як наявні для продажу, за 10 000 грн. Наприкінці 2000 року поточна справедлива вартість придбаних цінних паперів становить 12 000 грн. Для захисту вартості сумою 12 000 грн утримувач — підприємство "Гнотик" — укладає кон-

тракт хеджування шляхом придбання похідного інструменту. Наприкінці 2001 року похідний інструмент приносить прибуток 1000 грн, а справедлива вартість боргових цінних паперів зменшується на ту саму величину.

В обліку підприємства "Гнотик" це буде відображено такими записами:

		2000 рік
1. Придбання цінних паперів		
Д-т рахунка "Інвестиція у боргові цінні папери"	10 000	
К-т рахунка "Грошові кошти"		10 000.
2. Збільшення справедливої вартості цінних паперів		
Д-т рахунка "Інвестиція у боргові цінні папери"	2 000	
К-т рахунка "Дооцінка"		2 000.
		2001 рік
1. Збільшення справедливої вартості похідного інструменту		
Д-т рахунка "Похідний актив"	1 000	
К-т рахунка "Прибуток"		1 000.
2. Зменшення справедливої вартості боргових цінних паперів		
Д-т рахунка "Збиток"	1 000	
К-т рахунка "Інвестиція у боргові цінні папери"		1 000.

Таким чином, балансова вартість боргових цінних паперів дорівнює 11 000 грн на кінець 2001 року, а балансова вартість похідного інструменту становить 1 000 грн. Прибуток сумою 2 000 грн наводять у капіталі, доки боргові цінні папери не продають і вони підлягають амортизації.

Типовим прикладом хеджування справедливої вартості є використання відсоткового свопу для хеджування ризику, який через ставку відсотка впливатиме на справедливую вартість боргових зобов'язань.



ПРИКЛАД 19.27

Підприємство "Антей" 2 січня 2001 року випустило облігації терміном на 5 років з фіксованою ставкою відсотків 8% на суму 100 000 грн.

Відсоткові платежі здійснюються 31 грудня.

Інвесторам була запропонована фіксована ставка відсотка, але підприємство "Антей" стурбоване, що якщо ринкова ставка відсотка знизиться, справедлива вартість зобов'язання зростатиме, і підприємство понесе економічні збитки (економічні збитки виникають з причини, що підприємство зафіксувало відсоткову ставку платежів на рівні 8%, навіть якщо ринкова ставка падатиме). Для захисту ризику збитку підприємство вирішило хеджувати ризик падіння ставки відсотка, 2 січня 2001 року уклавши контракт щодо відсоткового свопу.

Наприкінці 2001 року ринкова ставка відсотка суттєво знизилась, що призвело до збільшення вартості контракту про своп.

За умовою контракту про своп підприємство отримає за фіксованою ставкою 8%, або 8 000 грн ($8\% \cdot 100\,000$ грн), і сплатить за змінною ставкою 6,3%, або 6 300 грн ($100\,000 \cdot 6,3\%$). Зміну ставки відсотка за облігаціями, які підлягають

сплаті з фіксованої до змінної підприємства “Антей”, наведено на **рис. 19.13**. Таким чином, підприємство “Антей” отримає 1 700 грн (8 000 – 6 300) як розрахунок за контрактом про своп на дату першого відсоткового платежу.

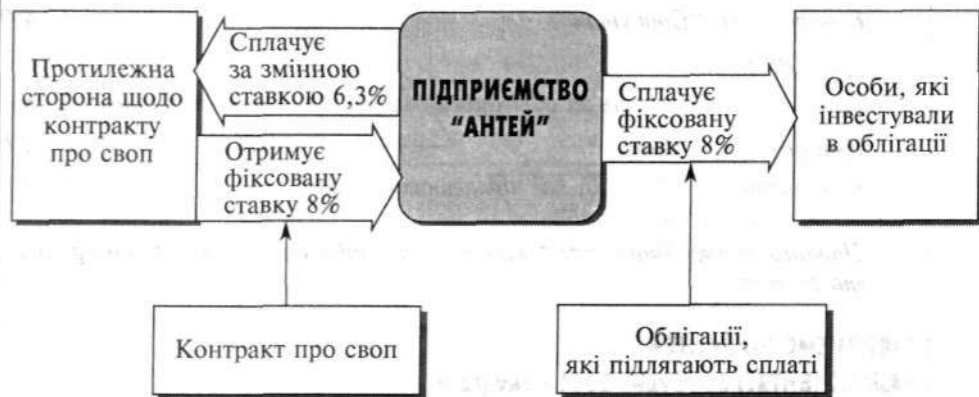


Рис. 19.13. Відсотковий своп

Примітки: 1. Слід зазначити, що за професійною оцінкою ринкової вартості вартість відсоткового свопу збільшилася до 4 000 грн.

2. Дати врегулювання за контрактом про своп відповідають датам сплати відсоткових платежів за боргами (31 грудня). На дату кожного платежу за відсотками (дату врегулювання) підприємство “Антей” і протилежна сторона за контрактом про своп розраховуватимуть різницю між поточною ринковою ставкою відсотка і фіксованим відсотком 8% і визначатимуть вартість свопу. Як результат, якщо ставка відсотка падає, вартість контракту про своп зростає (підприємство “Антей” отримує прибуток), у той час боргове зобов’язання за фіксованою ставкою підприємства зростає (підприємство має економічний збиток). Своп є дієвим інструментом управління ризиком у цьому врегулюванні з причини, що вартість належить до однієї основи (відсоткової ставки), яка впливатиме на вартість фіксованого відсотка за облігаціями до сплати. Таким чином, якщо вартість свопу зростає, відшкодовуються збитки, пов’язані з борговими зобов’язаннями.

Операція на рахунках бухгалтерського обліку підприємства “Антей” отримає відображення:

2 січня 2001 року

Підписання контракту про своп

Записи не здійснюються. Своп не має вартості

31 грудня 2001 року.

Здійснення платежу за відсотками за облігаціями

Д-т рахунка “Витрати на відсотки” 8 000

К-т рахунка “Грошові кошти” 8 000.

(8% · 100 000 грн = 8 000 грн)

31 грудня 2001 року

Зростання вартості контракту про своп за рахунок зниження ринкової ставки відсотка

Д-т рахунка “Грошові кошти” 1 700

К-т рахунка “Витрати на відсотки” 1 700.

31 грудня 2001 року

Зростання вартості відсоткового свопу

<i>Д-т рахунка "Своп-контракт"</i>	4 000
<i>К-т рахунка "Прибуток"</i>	4 000.

31 грудня 2001 року

Зростання зобов'язань за облігаціями за рахунок зниження ринкової ставки

<i>Д-т рахунка "Збиток"</i>	4 000
<i>К-т рахунка "Облігації, які підлягають сплаті"</i>	4 000.

Подання хеджування справедливої вартості в Балансі та Звіті про прибутки та збитки

ПІДПРИЄМСТВО "АНТЕЙ"**БАЛАНС (ВИТЯГ) 31 грудня 2001 року (грн)***Поточні активи*

<i>Своп-контракт</i>	4 000
----------------------	-------

Зобов'язання

<i>Облігації до сплати</i>	104 000.
----------------------------	----------

ПІДПРИЄМСТВО "АНТЕЙ"**ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ (ВИТЯГ) за 2001 рік (грн)***Витрати на відсотки*

<i>(8 000 – 1 700)</i>	6 300.
------------------------	--------

Інший прибуток

<i>Прибуток — своп</i>	4 000
------------------------	-------

<i>Збиток — облігації до сплати</i>	(4 000)
-------------------------------------	---------

<i>Чистий прибуток</i>	0.
------------------------	----

Таким чином, у Звіті про прибутки та збитки відображаються витрати на відсотки в сумі 6 300 грн. Підприємство ефективно зменшить борговий відсоток з фіксованого до змінного. Отже, отримавши фіксований відсоток і сплативши змінний відсоток за своп-контрактом, фіксований відсоток за облігаціями до сплати є конвертованим до змінного, який призводить в 2001 році до ефективної ставки відсотка 6,3%. Слід зазначити, що подібний облік і оцінка застосовуватимуться до майбутніх платежів за відсотками. Так, якщо ставка відсотка збільшиться, підприємство продовжуватиме отримувати 8% за своп-контрактом (записується збиток, але також сплачуватиме фіксовані платежі держателям облігацій за ставкою 8% (записується прибуток).

Також прибуток за свопом компенсує збиток щодо боргового зобов'язання і, отже, чистий прибуток чи збиток за діяльністю хеджування дорівнює нулю.

Графічно вплив операцій хеджування на фінансову звітність наведено на рис. 19.14.

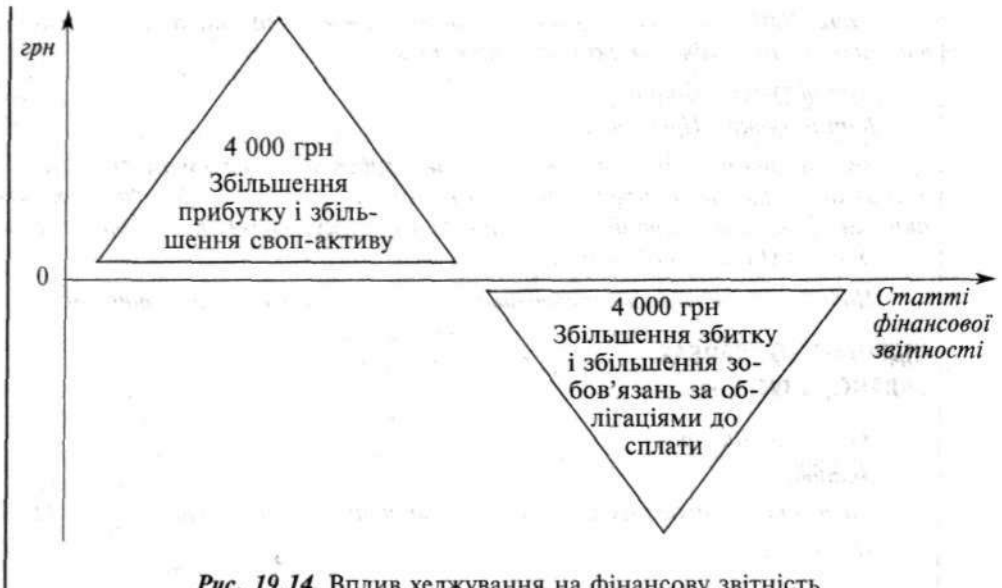


Рис. 19.14. Вплив хеджування на фінансову звітність



ПРИКЛАД 19.28

1 квітня 2000 року підприємство "Байбак" придбало 100 акцій підприємства "Бай" за ринковою ціною 90 грн за акцію. Ці акції підприємство "Байбак" класифікує як доступні для продажу. 31 грудня 2001 року вартість акцій підприємства "Бай" зросла до 115 грн за акцію.

2 січня 2001 року підприємство "Байбак" уклало контракт про опціон "рит" на 100 акцій підприємства і визначило опціон як хеджування справедливої вартості інвестування в підприємство "Бай". Цей опціон "рит" (термін дії якого становить 2 роки) надає підприємству "Байбак" опціон на продаж акцій підприємства "Бай" за ціною 115 грн за акцію.

31 грудня 2001 року ціна на акції підприємства "Бай" впала до 110 грн за акцію.

Операції на рахунок бухгалтерського підприємства "Байбак" отримують відображення:

1 квітня 2000 року. Придбання акцій підприємства

Д-т рахунка "Доступні для продажу цінні папери"	9 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	9 000.
(100 · 90 = 9 000 грн)	

31 грудня 2000 року. Зростання ціни за акцію підприємства до 115 грн за акцію

Д-т рахунка "Доступні для продажу цінні папери"	2 500
К-т рахунка "Дооцінка"	2 500.

2 січня 2001 року. Укладання контракту про опціон "рит". Записи не здійснюються.

31 грудня 2001 року. Падіння ціни на акції підприємства "Бай" до 110 грн за акцію.

Д-т рахунка "Збиток"	500
К-т рахунка "Доступні для продажу цінні папери"	500.

31 грудня 2001 року. Збільшення вартості опціону "put" на акції підприємства внаслідок падіння ціни на акції підприємства

<i>Д-т</i> рахунка "Опціон "put"	500
<i>К-т</i> рахунка "Прибуток"	500.

Таким чином, підприємство отримує прибуток за опціоном "put", купуючи 100 акцій за ринковою ціною 110 грн і потім здійснюючи опціон "put", продаючи акції за 115 грн. Ці операції призводять до прибутку, отриманого підприємством у сумі 500 грн $((115 - 110) \cdot 100)$.

Подання хеджування справедливої вартості у фінансовій звітності

ПІДПРИЄМСТВО "БАЙБАК"

БАЛАНС (ВИТЯГ) (грн)

31 грудня 2001 року

Активи

<i>Доступні для продажу цінні папери (за справедливою вартістю)</i>	11 000
<i>Опціон "put"</i>	500.

ПІДПРИЄМСТВО "БАЙБАК"

ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ (ВИТЯГ) за рік 2001

Інший прибуток

<i>Прибуток — опціон "put"</i>	500
<i>Збиток — доступні для продажу цінні папери</i>	(500).

Хеджування грошових потоків

Хеджування грошових потоків (Cash Flow Hedge) — хеджування доступності грошових коштів несталості, яка:

- ✓ може належати до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням (наприклад, усі або деякі майбутні платежі відсотка за боргом зі змінною ставкою відсотка), або з високоюмовірною прогнозованою операцією;
- ✓ впливатиме на чистий прибуток або збиток.

Частина прибутку або збитку щодо інструменту хеджування, яке визначено ефективним, визнається безпосередньо в капіталі та переноситься до Звіту про прибутки та збитки, коли хеджована операція з коштами впливає на прибуток або збиток.

Якщо хеджування грошових потоків спричиняє визнання нефінансового активу або зобов'язання, підприємство може обрати коригування базового активу або зобов'язання на суму, відстрочену у складі капіталу. Такий вибір має статус облікової політики та повинен застосовуватися послідовно для усіх таких видів хеджування.



ПРИКЛАД 19.29

У листопаді 2000 року підприємство "Белла" передбачило придбати 100 метричних тонн алюмінію в січні 2001 року. Підприємство занепокоєне, що ціни на алюміній зростуть у найближчі кілька місяців. З метою здійснення контролю за

собівартістю виготовлюваної з алюмінію продукції підприємство “Белла” хоче захистити можливість зростання ціни на запаси алюмінію. Для хеджування ризику, який може існувати при оплаті вищої ціни за запаси в січні 2001 року, підприємство 1 листопада 2000 року уклало на придбання алюмінію ф’ючерсний контракт. Ф’ючерсний контракт на придбання алюмінію надає право підприємству “Белла” придбати 1 000 метричних тонн алюмінію за ціною 1 250 грн за тону. Ця ціна визначена до закінчення контракту до січня 2001 року.

31 грудня 2000 року ціна на січень збільшилася до 1 275 за метричну тону.

У січні 2001 року підприємство придбало 1 000 метричних тонн алюмінію за 1 275 грн.

У той же період — січень 2001 року — підприємство “Белла” виготовило продукцію із алюмінію — бідони. Загальна собівартість бідонів (включаючи вартість придбаного алюмінію в січні 2001 року) 1 500 000 грн. Підприємство реалізувало бідони в серпні 2001 року за 2 200 000 грн.

Операції з хеджування на рахунках бухгалтерського обліку отримують відображення:

1 листопада 2000 року

Записи не здійснюються

При укладанні ф’ючерсного контракту визнана ціна для оплати сьогодні за запаси, які будуть доставлені в січні 2001 року — спот-ціна, дорівнювала ціні опціону, а ф’ючерсний контракт не мав вартості.

31 грудня 2000 року

Збільшення вартості ф’ючерсного контракту

Д-т рахунка “Ф’ючерсний контракт”	25 000
К-т рахунка “Нереалізований прибуток (збиток)” — капітал	25 000.

2 січня 2001 року

Придбання 1000 метричних тонн алюмінію ($1\,275 \cdot 1\,000 = 1\,275\,000$)

Д-т рахунка “Запаси (алюміній)”	1 275 000
К-т рахунка “Грошові кошти”	1 275 000.

2 січня 2001 року

Кінцеве урегулювання ф’ючерсного контракту

Д-т рахунка “Грошові кошти”	25 000
К-т рахунка “Ф’ючерсний контракт”	25 000.

Серпень 2001 року

Здійснено продаж готової продукції

Д-т рахунка “Грошові кошти”	2 200 000
К-т рахунка “Дохід від продажу”	2 200 000.

Одночасно списання собівартості реалізованої продукції

Д-т рахунка “Собівартість реалізованої продукції”	1 500 000
К-т рахунка “Запаси (бідони)”	1 500 000.

Серпень 2001 року

Коригування собівартості реалізованої продукції

Д-т рахунка “Нереалізований прибуток (збиток)” — капітал	25 000
К-т рахунка “Собівартість реалізованої продукції”	25 000.

2. Вплив хеджування на грошові потоки

Передбачувані грошові потоки		Дійсні грошові потоки	
Сплата фіксованої грошової суми за запаси	1 250 000	Дійсно сплачені грошові кошти	1 275 000
		Мінус:	
		Грошові кошти, отримані за ф'ючерсним контрактом	(25 000)
		Сплачено грошових коштів	1 250 000



ПРИКЛАД 19.30

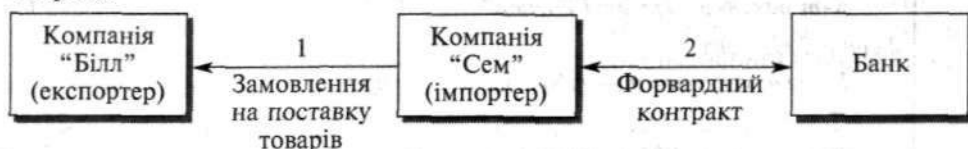
Американська компанія "Сем" 1 березня уклала договір з британською компанією "Біл" на купівлю товарів 30 квітня з оплатою їх у фунтах стерлінгів на дату здійснення операції. Для страхування ризику, пов'язаного з коливаннями валютного курсу, компанія "Сем" уклала контракт з банком на купівлю 2 млн фунтів стерлінгів 30 квітня за фіксованим у контракті форвардним валютним курсом.

Загальну схему операції між імпортером, експортером і банком наведено на рис. 19.15, а валютні курси — в табл. 19.18.

При укладанні форвардного контракту 1 березня в обліку компанії "Сем" буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 040 000
К-т рахунка "Відкладений прибуток за рахунок дисконту"	30 000
К-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 010 000

1 березня



30 квітня

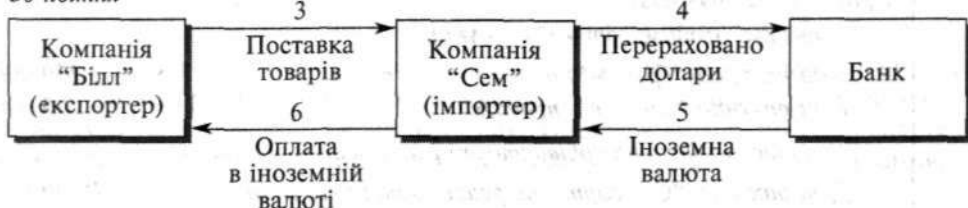


Рис. 19.15. Схема хеджування договору в іноземній валюті

Таблиця 19.18. Співвідношення курсу долара і фунта стерлінгів

№ пор.	Вид валютного курсу і дата	Дол. за 1 ф. ст.
1	Спот-курс на 1 березня	1,5200
2	Форвардний курс контракту, термін виконання якого 30 квітня	1,5050
3	Спот-курс на 31 березня	1,5000
4	Спот-курс на 30 квітня	1,5100

Цей запис відображає етап 2 на рис. 19.15. Компанія "Сем" перерахує банку долари за форвардним курсом (1,5050) і отримає 2 млн фунтів стерлінгів на момент виконання контракту, тобто 30 квітня.

На дату укладання контракту дебіторську заборгованість у фунтах стерлінгів переводять у долари, виходячи зі спот-курсу на 1 березня (1,5200 дол. • 2 000 000).

Важливо зазначити, що доларова частина контракту завжди відображається в обліку американської компанії за форвардним курсом, а сума контракту в іноземній валюті — за спот-курсом.

Оскільки на дату укладання контракту форвардний курс менший, ніж спот-курс, це означає, що фунт стерлінгів продається з дисконтом. Прибуток від дисконту становить $(1,5200 - 1,5050) \cdot 2\,000\,000 = 30\,000$ дол., але включення його до складу прибутків компанії відкладається до моменту здійснення операції.

31 березня слід переоцінити дебіторську заборгованість за контрактом у сумі 2 млн фунтів стерлінгів унаслідок зниження спот-курсу з 1,5200 до 1,5000 дол. При цьому збиток від коливання валютного курсу також не буде відображений на рахунок "Прибутки і збитки" в серпні, а відкладається до моменту здійснення операції. З урахуванням цього 31 березня буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Відстрочений збиток" 40 000
 К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом" 40 000.

На момент здійснення операції, тобто 30 квітня, в обліку компанії-імпортера слід відобразити зразу кілька її аспектів: купівлю валюти в банку, придбання товару і оплату його. Бухгалтерський запис при цьому матиме такий вигляд, дол.:

Д-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом" 3 010 000
 Д-т рахунка "Іноземна валюта" 3 020 000
 К-т рахунка "Купівля" 20 000
 К-т рахунка "Грошові кошти" 3 010 000
 К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом" 3 000 000.

Цей запис відображає перерахування доларів банку за форвардним курсом (тобто 3 010 000 дол.) і отримання іноземної валюти (2 млн ф. ст.) за спот-курсом на 30 квітня (тобто на суму 3 020 000 дол.).

Різницю між спот-курсом на 30 квітня і на 30 березня в сумі 40 000 дол. списують на рахунок "Купівля".

Перерахування іноземної валюти експортеру в оплату за придбані товари буде відображено записом:

Д-т рахунка "Купівля" 3 020 000
 К-т рахунка "Іноземна валюта" 3 020 000.

Заключний запис роблять для списання відкладених дисконту і збитку:

Д-т рахунка "Відстрочений прибуток за рахунок дисконту"	30 000
Д-т рахунка "Купівля"	10 000
К-т рахунка "Відстрочений збиток"	40 000

Ці три записи можуть бути об'єднані в один складний запис:

Д-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 010 000
Д-т рахунка "Купівля"	3 010 000
Д-т рахунка "Відстрочений дисконт"	30 000
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 000 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	3 010 000
К-т рахунка "Відстрочений збиток"	40 000.



ПРИКЛАД 19.31

Припустімо, 1 березня американська компанія "Сем" придбала товари у британської компанії "Біл" на суму 2 000 000 ф. ст. з умовою оплати їх 30 квітня. Одночасно компанія "Сем" уклала форвардний контракт з банком на купівлю фунтів стерлінгів 30 квітня для оплати придбаних товарів. Використовуючи дані про валютні курси з попереднього прикладу, розглянемо бухгалтерські записи, що мають бути зроблені в цьому випадку.

Перший запис буде здійснено 1 березня для відображення купівлі товарів і укладання форвардного контракту на придбання валюти, дол.:

Д-т рахунка "Запаси"	3 040 000
К-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті"	3 040 000.

І одночасно:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 040 000
К-т рахунка "Відстрочений прибуток за рахунок дисконту"	30 000
К-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 010 000.

31 березня треба здійснити переоцінку дебіторської заборгованості за форвардним контрактом і кредиторської заборгованості постачальнику, виходячи з поточного спот-курсу, а також амортизувати 1/2 прибутку за рахунок дисконту. Для цього складають три записи:

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті"	40 000
К-т рахунка "Прибуток від курсової різниці"	40 000
Д-т рахунка "Збиток від курсової різниці"	40 000
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	40 000
Д-т рахунка "Відстрочений прибуток за рахунок дисконту"	15 000
К-т рахунка "Прибуток від курсової різниці"	15 000.

30 квітня роблять чотири бухгалтерські записи, дол.:

а) списано за рахунок дисконту частину (1/2) відкладеного прибутку, що залишилася

Д-т рахунка "Відстрочений прибуток за рахунок дисконту"	15 000
К-т рахунка "Прибутки від курсової різниці"	15 000.

б) перераховано для придбання іноземної валюти (фунта стерлінгів)

Д-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 010 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	3 010 000.

в) отримано іноземну валюту для оплати імпортованого товару

Д-т рахунка "Іноземна валюта"	3 020 000
К-т рахунка "Прибуток від курсової різниці"	20 000
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 000 000.

г) оплачено рахунок постачальника-експортера, дол.

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті"	3 000 000
Д-т рахунка "Збитки від курсової різниці"	20 000
К-т рахунка "Іноземна валюта"	3 020 000.

Ці чотири операції можна відобразити одним складним бухгалтерським записом, дол.:

Д-т рахунка "Відстрочений прибуток за рахунок дисконту"	15 000
Д-т рахунка "Кредиторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 010 000
Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті"	3 000 000
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за форвардним контрактом"	3 000 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	3 010 000
К-т рахунка "Прибуток від курсової різниці"	15 000.

Хеджування чистих інвестицій у закордонне підприємство

Хеджування чистих інвестицій в закордонне підприємство обліковують аналогічно хеджуванню грошових потоків.



ПРИКЛАД 19.32

Німецький концерн "Бісмарк" має дочірнє підприємство в Польщі. Сума інвестицій в це дочірнє підприємство становить 4 000 000 євро. Згідно з МСБО 21, концерн "Бісмарк" відображає коригування, пов'язані з переведенням вимог дочірнього підприємства у складі капіталу.

30 червня 2003 року концерн "Бісмарк" уклав п'ятирічний контракт щодо валютного свопу з метою хеджування чистих інвестицій в польське дочірнє підприємство.

Спочатку концерн сплатив 14 млн. злотих і отримав 3 594 600 євро. У кожному півріччі упродовж терміну дії контракту концерн сплачує 6% від 3 594 600 євро і отримує 6% від 14 млн. злотих. По закінченні терміну дії контракту концерн сплачує 3 594 600 євро і отримує 14 млн. злотих.

Періодичні суми відсотків визнаються у складі прибутку (збитку) після переведення у валюту оцінки, що застосовує концерн "Бісмарк". Зміни вартості валютного свопа визнаються у капіталі для згортання зі змінами у сумі накопичених коригувань від переведення чистих інвестицій в дочірнє підприємство у валюту оцінки концерну "Бісмарк". В результаті операційного прибутку або збитку та зміни валютного курсу змінюється чиста інвестиція концерну "Бісмарк" у польське дочірнє підприємство.

Концерн "Бісмарк" має робити огляд ефективності хеджування. Якщо чиста інвестиція знизиться до 7 000 000 злотих, хеджування не буде далі ефективним тою мірою, якою уявна сума інструменту хеджування перевищуватиме суму чистих інвестицій в польське дочірнє підприємство. У цьому випадку концерну "Бісмарк" слід замінити контракт іншим валютним свопом, сума якого дорівнює або менша за суму чистих інвестицій в закордонне дочірнє підприємство.

Хеджування валютного ризику щодо твердої угоди можна обліковувати як хеджування справедливої вартості або як хеджування грошового потоку.

Припинення обліку хеджування

Згідно з МСБО 39, облік хеджування слід припиняти перспективно у разі будь-якої з наступних подій:

- ✓ закінчується термін інструменту хеджування або його продають, ліквідують чи використовують право на нього;
- ✓ хеджування далі не відповідає критеріям обліку хеджування (зокрема, не є далі ефективним);
- ✓ у випадку хеджування грошових потоків — більше не очікується, що відбудеться прогнозована операція;
- ✓ підприємство відміняє призначене хеджування.

Якщо облік хеджування припиняється тому, що більше не очікується прогнозована операція, прибуток або збиток, відстрочений у складі капіталу, слід негайно включити до Звіту про прибутки та збитки. Коли облік хеджування грошових потоків припиняється, але прогнозована операція очікується, кумулятивний прибуток або збиток від інструменту хеджування, наведений у капіталі, слід залишати окремо в капіталі, доки об'єкт хеджування не вплине на прибуток або збиток.

Якщо об'єктом хеджування справедливої вартості є фінансовий інструмент, який оцінюють за амортизованою собівартістю, коригування прибутку або збитку, пов'язане з хеджованим ризиком, слід амортизувати на основі переглянутої ефективної ставки відсотка на цю дату так, щоб повністю амортизувати суму цього коригування на дату погашення інструменту.

Амортизацію можна починати одразу після виникнення коригування та слід починати не пізніше, ніж коли об'єкт хеджування припиняють коригувати щодо змін в їх справедливій вартості, пов'язаних із ризиком, який було хеджовано.

19.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

Після перегляду МСБО 32 і МСБО 39 усі вимоги щодо розкриття інформації про фінансові інструменти було зосереджено в МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”.

Цей стандарт вимагає розкриття інформації, яка дає можливість користувачам фінансової звітності оцінити масштаби ризику, пов'язаного з фінансовими інструментами.

МСБО 32 розглядає чотири види ризиків (рис. 19.16).

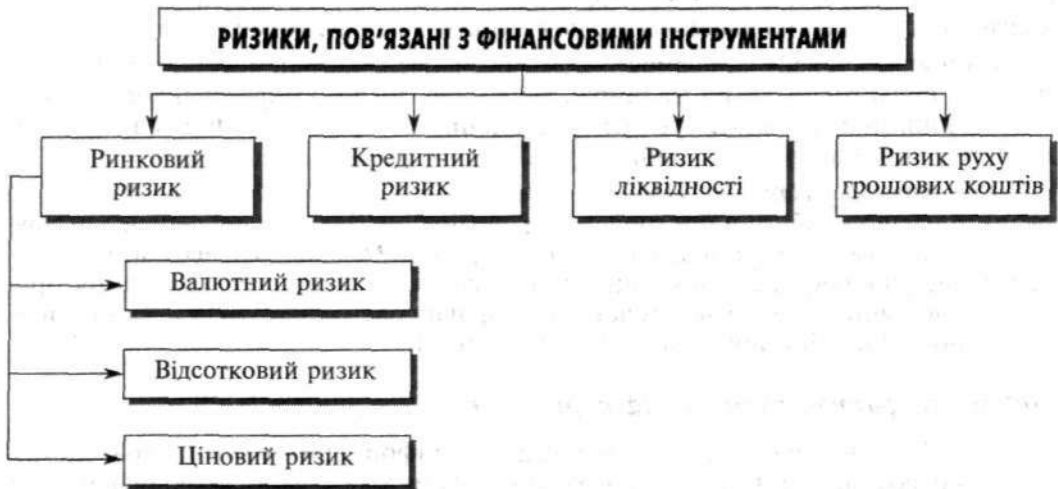


Рис. 19.16. Види ризиків

Ринковий ризик (Market Risk) включає:

- ✓ **валютний ризик (Currency Risk)** — ризик того, що вартість фінансового інструменту коливатиметься внаслідок змін курсу обміну валют. Наприклад, дебіторська заборгованість у іноземній валюті може призводити до виникнення прибутку або збитку, який пов'язаний зі зміною курсу обміну між курсом валюти дебіторської заборгованості і курсом валюти при складанні звітності;
- ✓ **відсотковий ризик (Interest Rate Risk)** — ризик того, що вартість фінансового інструменту коливатиметься внаслідок змін ринкової відсоткової ставки. Наприклад, встановлена ставка за облігаціями звичайно призводить до збільшення вартості, коли відсоткова ставка падає, і призводить до зменшення вартості, коли відсоткова ставка зростає;
- ✓ **ціновий ризик (Price Risk)** — ризик того, що вартість фінансового інструменту коливатиметься внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, спричинені ці зміни факторами, які властиві конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на всі цінні папери в обігу на ринку. Наприклад, вартість цінних паперів, що надають право власності, може зростати для емітента внаслідок призначення ціни і падати при оповіщенні неочікуваних збиткових результатів. Також вартість більшості цінних паперів, представлених на одному ринку, може зростати або падати при опублікуванні нових даних щодо національної економіки.

Кредитний ризик (Credit Risk) — це ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і буде причиною виникнення збитків іншої сторони.

Наприклад, кредитний ризик виникає, коли існує ризик, що клієнт може не врегулювати несплачений борг або коли фінансовий інститут може бути неспроможним погасити свої зобов'язання за контрактами за похідними інструментами. Кредитний ризик виникає лише за фінансовими активами. Зобов'язання підприємства не будуть об'єктом кредитного ризику для підприємства.

Ризик ліквідності (Liquidity Risk), який називають також ризиком фінансування, — це ризик того, що підприємство зустрінеться з труднощами при залученні коштів для виконання зобов'язань, пов'язаних із фінансовими інструментами.

Наприклад, ризик ліквідності може бути наслідком неможливості швидко продати фінансовий актив за ціною, близькою до його справедливої вартості. Фінансовий інститут може бути не спроможним створити фонди для задоволення вимог вкладників або за опціон "call".

Відсотковий ризик руху грошових коштів (Cash Flow Interest Rate Risk) — це ризик того, що майбутній рух грошових коштів, пов'язаний з фінансовим інструментом, коливатиметься внаслідок зміни в ринкових ставках відсотка. Наприклад, у випадку боргового документа з плаваючою ставкою такі коливання призводять до зміни діючої відсоткової ставки фінансового інструменту, як правило, без відповідної зміни його справедливої вартості.

Формати, розташування і класи фінансових інструментів

МСБО 32 не визначає формат розкриття інформації про фінансові інструменти і їх розташування у фінансових звітах. Тому тією мірою, якою інформація, що вимагається, наведена безпосередньо у фінансових звітах, її необов'язково повторювати у примітках до фінансових звітів. Розкриття інформації може включати поєднання описової інформації та кількісних даних, які стосуються характеру інструментів і є суттєвими.

Керівництво підприємства об'єднує фінансові інструменти в однорідні класи, які пов'язані з характером інформації, яка підлягає розкриттю.

МСБО 32 передбачає розкриття інформації про:

- ✓ управління ризиком і хеджуванням;
- ✓ строки і умови фінансових інструментів;
- ✓ відсотковий ризик;
- ✓ кредитний ризик;
- ✓ справедливу вартість фінансових інструментів;
- ✓ припинення визнання фінансових інструментів;
- ✓ отримані та надані забезпечення;
- ✓ складні фінансові інструменти;
- ✓ фінансові активи і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку;
- ✓ перекласифікацію фінансових інструментів;
- ✓ пов'язані статті Звіту про прибутки та збитки і капіталу;
- ✓ зменшення корисності;
- ✓ неплатіж і порушення.

Управління ризиком і хеджування

Підприємство має надавати опис цілей і політик управління фінансовим ризиком, зокрема політики щодо хеджування. Таку інформацію слід розкривати окремо за категоріями хеджування:

- ✓ опис хеджування;
- ✓ опис фінансових інструментів, визначених як інструменти хеджування, та їх справедлива вартість на дату балансу;
- ✓ природа ризиків, що хеджуються;
- ✓ для хеджування грошових потоків, періоди в яких очікується виникнення грошових потоків, коли очікується їх включення до визначення прибутку або збитку, та опис будь-якої прогнозної операції, для якої облік хеджування, який раніше застосовувався, але його подальше використання не очікується.

Якщо прибуток або збиток щодо інструменту хеджування в хеджуванні грошових потоків було визнано безпосередньо в капіталі, підприємству слід розкрити наступне:

- ✓ суму, яку було визнано у капіталі упродовж періоду;
- ✓ суму, яку було виключено з капіталу та включено до складу прибутку або збитку за період;
- ✓ суму, яку було виключено з капіталу упродовж періоду і включено до первісної оцінки вартості придбання або іншої балансової вартості нефінансового активу або нефінансового зобов'язання при хеджуванні високоймовірної прогнозної операції.

Строки і умови фінансових інструментів

Для кожного класу фінансового активу, фінансового зобов'язання та інструменту власного капіталу слід розкривати:

- ✓ інформацію про зміст і природу фінансових інструментів, зокрема суттєві терміни і умови, які можуть впливати на суму, час і визначення майбутніх грошових потоків;
- ✓ прийняті облікові політики та методи, зокрема застосовані критерії визнання та основа оцінки.

Строки і умови включають:

- ✓ основну, оголошену, номінальну або іншу аналогічну вартість, яка для деяких похідних інструментів, таких як відсотковий своп, може бути сумою (яку називають умовною сумою), на якій базуються майбутні виплати;
- ✓ дату погашення, закінчення терміну дії або виконання;
- ✓ опціони, утримані будь-якою стороною контракту про інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, та ціну або верхню і нижню межі цін здійснення опціону;
- ✓ опціони, утримані будь-якою стороною контракту про інструмент, на конвертування інструменту, наприклад в інший фінансовий інструмент чи деякий інший актив або на зобов'язання чи обмін на них, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також співвідношення конвертування або курс (курси) обміну;

- ✓ суму та визначення часу запланованих майбутніх надходжень грошових коштів або виплат основної суми інструменту, включаючи виплати в розстрочку та будь-який фонд погашення або подібні вимоги;
- ✓ оголошену ставку або величину відсотка, дивіденда або іншого періодичного доходу на основну суму інструменту, а також визначення часу виплат;
- ✓ заставу, яка утримується (у випадку фінансового активу) або передається (у випадку фінансового зобов'язання);
- ✓ валюту, в якій вимагаються надходження або виплати (у випадку інструменту, стосовно якого рух грошових коштів визначається в іншій валюті, ніж валюта звітності підприємства).

Як частину облікової політики для кожної категорії фінансового активу, який регулярно продають і купують, слід розкривати, чи обліковують фінансовий актив: на дату операції чи на дату розрахунку.

Відсотковий ризик

Для кожного класу фінансових активів та інших кредитів підприємству слід розкривати інформацію про їхню доступність відсотковому ризику, зокрема:

- ✓ контрактні дати встановлення нової ціни або дати погашення;
- ✓ ефективні ставки відсотка, якщо застосовуються.

Кредитний ризик

Для кожного класу фінансових активів, і визнаних, і невизнаних, підприємству слід розкривати інформацію про доступність кредитному ризику, включаючи:

- ✓ суму, яка найкраще відображає максимальну доступність кредитному ризику на дату балансу, не враховуючи справедливої вартості будь-якої застави, якщо інші (протилежні) сторони не здатні виконати свої зобов'язання щодо фінансових інструментів;
- ✓ суттєві концентрації кредитного ризику.

Розкриття інформації про справедливу вартість фінансових інструментів

Для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань підприємству слід розкривати інформацію про справедливу вартість.

Якщо інвестиції в некотировані інструменти власного капіталу або похідні інструменти, пов'язані з ними, оцінено за собівартістю згідно з МСБО 39, оскільки їх справедливу вартість неможливо достовірно визначити, цей факт слід розкривати разом з описом фінансових інструментів, їх балансовою вартістю, поясненням, чому справедливу вартість не можна достовірно визначити та, якщо можливо, діапазон оцінок, в межах якого, дуже ймовірно, знаходиться справедлива вартість.

Крім того, якщо фінансовий актив, справедливу вартість якого раніше неможливо було достовірно визначити, продано, слід розкривати цей факт; балансову вартість такого активу на час продажу; суму визнаного прибутку чи збитку. Також слід розкривати:

- ✓ методи та суттєві припущення, застосовані для визначення справедливої вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- ✓ чи визначено справедливу вартість фінансових активів і фінансових зобо-

в'язань безпосередньо (повністю або частково) посиланням на опубліковані ціни котирування на активному ринку чи її визначено із застосуванням методів оцінки;

- ✓ чи включено до фінансових звітів фінансові інструменти, оцінені за справедливою вартістю, яку визначено повністю або частково, з використанням методів оцінки, які базуються на припущеннях, що не підкріплені отриманими ринковими цінами чи ставками;
- ✓ загальну суму зміни у справедливій вартості, оціненої з використанням методу оцінки, яку визнано у прибутку або збитку упродовж періоду.

Припинення визнання фінансових інструментів

Якщо передача фінансового активу не привела до припинення його визнання, слід розкривати:

- ✓ характер активів;
- ✓ характер ризиків і винагород щодо володіння, які залишились у підприємства;
- ✓ балансову вартість активу і пов'язаного з ним зобов'язання.

Забезпечення

Підприємству слід розкривати:

- ✓ балансову вартість фінансового активу, переданого в заставу як забезпечення, та будь-які суттєві терміни і умови, пов'язані з таким активом;
- ✓ інформацію про отримане забезпечення і дозвіл щодо його продажу або перезаставу.

Складні фінансові інструменти

Якщо підприємство випустило інструмент, який містить компонент зобов'язання і компонент власного капіталу, та інструмент, що має риси вбудованого похідного інструменту, вартості яких є незалежними (такі як відзивні конвертовані боргові інструменти), МСБО 32 вимагає певні спеціальні розкриття.

Фінансові активи і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку

Підприємство має розкривати балансову вартість фінансових активів і фінансових зобов'язань, які:

- ✓ класифіковані як утримувані для продажу;
- ✓ інших фінансових активів і фінансових зобов'язань, які не класифіковані як призначені для продажу, але визначені підприємством під час первісного визнання як фінансові активи і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку та збитку.

Якщо підприємство визначило фінансове зобов'язання як таке, що обліковують за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку, воно має розкривати:

- ✓ суму зміни в їх справедливій вартості, яка не пов'язана зі зміною ставки відсотка;
- ✓ різницю між балансовою вартістю і сумою, яку підприємство згідно з контрактом має сплатити при погашенні кредиторам.

Перекласифікація фінансових інструментів

Слід розкривати причину будь-якої перекласифікації фінансового активу, який оцінено за собівартістю або амортизованою собівартістю, а не за справедливою вартістю.

Розкриття, пов'язані зі Звітом про прибутки та збитки і власним капіталом

МСБО 32 вимагає розкриття статей доходу від відсотка та витрат на відсоток, а також прибутки та збитки, пов'язані з фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями незалежно від того, чи включені вони до складу прибутку або збитку, чи відображені як окремий компонент власного капіталу.

Зменшення корисності

Підприємство має розкривати характер і суму будь-якого збитку від зменшення фінансового активу, визнаного у складі прибутку або збитку. Таке розкриття слід робити окремо для кожного суттєвого класу фінансових активів.

Неплатіж і порушення

Слід розкривати докладну інформацію і суми, пов'язані з будь-якими неплатежами основної суми відсотка фонду погашення або забезпечень викупу упродовж періоду щодо зобов'язання за позиками визнаного на дату балансу та будь-які інші порушення упродовж періоду кредитної угоди, коли такі порушення дозволяють позикодавцю вимагати погашення.

Далі наведемо приклад розкриття інформації про фінансові інструменти.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ALIANA"

Примітка 20. Фінансові інструменти

Управління ризиком і фінансові інструменти

Компанія здійснює бізнес на глобальній основі в численних головних міжнародних валютах і, таким чином, підпадає під вплив несприятливих коливань в курсах обміну іноземної валюти. Похідні фінансові інструменти, використані для скорочення різних типів ринкових ризиків, компанія не інвестує в похідні інструменти з метою здійснення торгівлі.

Компанія встановила політики та процедури оцінки ризику щодо операцій з похідним фінансовим інструментом. Компанія має стратегію децентралізованого управління ризиком, через що дочірні компанії використовують похідні фінансові інструменти, включаючи форвардні контракти в іноземній валюті, для хеджування активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті, зобов'язання фірми та прогнозних операцій в іноземній валюті і подеколи використання ставки відсотка своїв для хеджування ризику відсоткової ставки за борговими зобов'язаннями.

На 31 грудня 2002 року відсутні похідні фінансові інструменти використані для хеджування прогнозних коливань операцій в іноземній валюті.

За їх характером, всі такі інструменти спричинюють ризик, включаючи ринковий ризик і кредитний ризик невиконання контрагентами, та максимально потенційні збитки можуть перевищувати визнану суму в балансі.

Кредитний ризик

Компанія може визнавати збитки, пов'язані з кредитом, у результаті невиконання контрагентами зобов'язань за фінансовими інструментами. Контрагенти за фінансовими інструментами компанії представлені головним чином засновані належним чином фінансові інститути. Компанія не має значної суми можливих ризиків до будь-якого окремого контракту, і на 31 грудня 2002 і 2001 рр. у висновку керівництва ймовірність невиконання контрагентами була низькою.

Відсотковий ризик

Компанія зазнає впливу коливань ставки відсотка. Значна частина ставки відсотка чутливих активів і зобов'язань пов'язана з ринковими цінними паперами, грошовими еквівалентами і дебіторами. Компанія використовує дуже обмежені фінансові інструменти для хеджування цих ризиків.

Форвардні контракти в іноземній валюті

Компанія використовує різні похідні фінансові інструменти (в основному форвардні контракти в іноземній валюті і свопи в іноземній валюті), визначені для хеджування активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті, зобов'язань фірми і прогнозованих операцій в іноземній валюті. Суми, записані у балансі, не завжди представляють суми, обміняні сторонами, і тому є необхідність оцінки ступеню позову через них використати похідні інструменти.

Дата закінчення форвардних контрактів пов'язана з очікуваними грошовими потоками компанії. В основному контракти не перевищують однорічний період терміну погашення.

Уявні суми форвардних контрактів в іноземній валюті на 31 грудня 2002 і 2001 рр. дорівнюють 68,5 млн. євро і 75,4 млн. євро відповідно.

Справедлива вартість фінансових інструментів

Справедлива вартість фінансових інструментів дорівнює цінам, за якими ці інструменти були реалізовані третім сторонам. Ці справедливі вартості визначені на основі ринкових даних і методів оцінки, описаних нижче:

	на 31 грудня 2002		на 31 грудня 2001	
	Балансова вартість	Справедлива вартість	Балансова вартість	Справедлива вартість
	1	3	4	5
Фінансові інструменти				
Активи				
Довгострокові інвестиції	10,649	10,649	20,898	20,898
Торгова дебіторська заборгованість	381,274	381,274	377,829	377,829
Ринкові цінні папери	260,648	260,648	297,972	297,972
Гроші та грошові еквіваленти	322,874	322,874	254,453	254,453

	1	2	3	4	5
Зобов'язання					
Позики банку		73,905	73,905	82,417	82,417
Торгова кредиторська заборгованість		149,915	149,915	174,393	174,393
Інші		4,706	4,706	5,800	5,800
Похідні фінансові інструменти					
Активи — валютні контракти		3,700	3,700	191	191
Зобов'язання — валютні контракти		0	0	861	861
Зобов'язання — контракти з відсотковим свопом		-78	-78	0	0

Справедлива вартість фінансових активів і ринкових цінних паперів визначена на основі незначних ринкових цін. Сертифікати участі у прибутку і борг, що належить Herbert Quandt Foundation, не включено до таблиці, оскільки їх ринкову вартість неможливо визначити. Справедлива вартість заборгованості Herbert Quandt Foundation і сертифікатів участі в прибутку не визначена первісно, оскільки дата погашення невідома. Водночас відсотки за інвестиціями, нижчі 20% у багатьох підприємствах (13), справедливі вартості яких неможливо достовірно визначити, оцінено за собівартістю 4,5 млн. євро і 4,2 млн. євро на 31 грудня 2002 і 2001 рр. відповідно, також виключено із таблиці.

Поточна сума грошових коштів і грошових еквівалентів, крім того, дебіторська заборгованість наближується до їх справедливої вартості завдяки короткостроковим термінам погашення цих інструментів.

Поточна вартість позик банку наближується до справедливої вартості. Грошові кошти та грошові еквіваленти складають майже виключно вимоги банку.

ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

До 31 березня 2004 року відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності процесів і результатів об'єднання підприємств здійснювалось згідно з МСБО 22.

МСБО 22 “Облік об'єднання підприємств” затверджено у листопаді 1983 року. Набрал чинності з 1 січня 1985 року. Після перегляду у 1993 році МСБО 22 набрав чинності під назвою “Об'єднання підприємств”. У 1996—1999 роках та у грудні 2003 року до тексту МСБО 22 внесено окремі зміни та уточнення у зв'язку з прийняттям або переглядом відповідних стандартів.

У 2004 році було затверджено МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, який замінив:

- ✓ МСБО 22 “Об'єднання підприємств”;
- ✓ Тлумачення ПКТ-9 “Об'єднання підприємств: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів”;
- ✓ Тлумачення ПКТ-22 “Об'єднання підприємств: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу”;
- ✓ Тлумачення ПКТ-28 “Об'єднання бізнесу: дата обміну та справедлива вартість інструментів капіталу.

МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” передбачає такі основні зміни:

- ✓ заборону методу обліку об'єднання інтересів. Це означає, що усі види об'єднання підприємств слід обліковувати методом придбання;
- ✓ щодо гудвілу та інших нематеріальних активів, які мають необмежений термін корисного використання, не буде нараховуватись амортизація, але до них принаймні щорічно застосовуватиметься тест можливого зменшення корисності;
- ✓ не буде обмежень щодо максимального періоду амортизації нематеріальних активів з обмеженим терміном корисного використання;
- ✓ негативний гудвіл буде негайно визнаватися прибутком;
- ✓ залишиться лише один метод оцінки частки меншості у придбаних активах — за їх справедливою вартістю.

МСФЗ 3 слід застосовувати до обліку об'єднання бізнесу, для яких датою угоди про об'єднання є 31 березня 2004 року або пізніше. Цей стандарт слід застосовувати також для обліку гудвілу та негативного гудвілу, який виникає від об'єднання підприємств, датою угоди для яких є 31 березня 2004 року або пізніше. Для гудвілу і негативного гудвілу, які виникли в результаті об'єднання підприємств до 31 березня 2004 року, МСФЗ 3 слід застосовувати ретроспективно згідно з перехідними положеннями, наведеними у цьому стандарті. Ці перехідні положення міс-

тять також пояснення щодо застосування МСФЗ 3 до раніше визнаних нематеріальних активів та обліку інвестицій з використанням методу участі в капіталі.

20.1. СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

МСФЗ 3 визначає *об'єднання бізнесу (Business Combination)* як об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю.

При цьому *бізнесом (Business)* є інтегрований набір діяльностей та активів, якими керують з метою забезпечення доходу для інвесторів або зниження витрат чи інших економічних вигід, прямо або пропорційно його учасникам або утримувачам страхового поліса. Звичайно бізнес включає ресурси, процеси, які до них застосовуються, та кінцевий результат, який використано або буде використано для отримання доходів. Якщо у сукупності діяльностей та активів, що переглядаються, присутній гудвіл, припускається, що така сукупність є бізнесом.

Результатом майже усіх об'єднань підприємств є те, що одна господарська одиниця – покупець – отримує контроль над одним (або кількома) бізнесом, який є продавцем.

Контроль (Control) означає повноваження керувати фінансовою й операційною політикою підприємства для отримання вигід від його діяльності.

Якщо господарська одиниця отримує контроль над однією або кількома іншими господарськими одиницями, які не є бізнесом, то об'єднання таких одиниць не є об'єднанням бізнесу.

Коли господарська одиниця придбала групу активів або чистих активів, які не є бізнесом, вартість такої групи слід розподілити між окремими ідентифікованими активами і зобов'язаннями групи, пропорційно до їх справедливої вартості на дату придбання.

Об'єднання бізнесу може бути здійснено різними шляхами залежно від юридичних, податкових та інших міркувань (*рис. 20.1*).

Отже, результатом об'єднання бізнесу може бути їх економічне об'єднання або юридичне злиття.

У випадку юридичного злиття:

- а) активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому, і перше підприємство ліквідується,
- б) активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому, а обидва попередні підприємства ліквідуються.

Економічне об'єднання відбувається тоді, коли після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами. Прикладом такого об'єднання є придбання одним підприємством контрольного пакету акцій іншого підприємства, в результаті чого придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця.

В цьому випадку покупець є материнським підприємством і застосовує МСФЗ 3 у своїх консолідованих звітах. У окремих фінансових звітах його частка в придбаному підприємстві буде відображена як інвестиція в дочірнє підприємство.

Згідно з МСФЗ 3, *материнським (Parent)* є підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

Відповідно *дочірнім (Subsidiary)* є підприємство (зокрема, некорпоративне, наприклад товариство), яке перебуває під контролем іншого (материнського) підприємства.

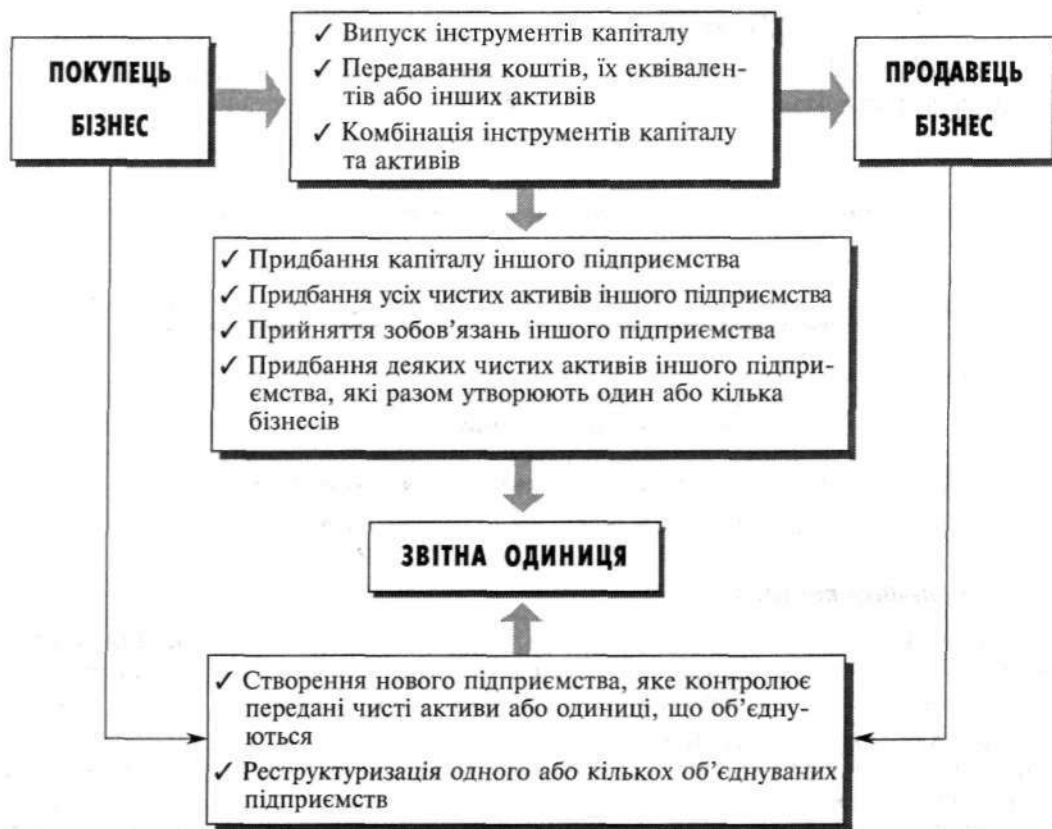


Рис. 20.1. Об'єднання бізнесу

Виходячи з цього, звітною одиницею може бути одне підприємство або група, яка включає материнське та усі його дочірні підприємства.

Звітна одиниця (Reporting Entity) — господарська одиниця, для якої існують користувачі, що спираються на фінансову звітність цієї одиниці для отримання інформації, яка буде корисною для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів.

З метою обліку об'єднання підприємств розрізняють дати угоди, обміну та придбання.

Дата угоди (Agreement Date) — це дата досягнення реальної угоди між сторонами, що об'єднуються, а у випадку лістингових компаній — також її оприлюднення. У випадку ворожого поглинання більш ранньою датою такої реальної угоди є дата, коли достатня кількість власників продавця прийняла його пропозицію щодо отримання ним контролю над підприємством, що купується.

Датою придбання (Acquisition Date) є дата, на яку покупець фактично отримав контроль над продавцем. Якщо об'єднання підприємств досягається в результаті однієї обмінної операції, **датою обміну (Exchange Date)** є дата придбання.

Коли об'єднання бізнесу включає більш ніж одну операцію обміну, датою обміну є дата визнання кожної окремої інвестиції у фінансових звітах покупця. Також ситуація, коли дата придбання не співпадає з датою придбання частки володіння, можлива у разі зворотного придбання.

20.2. ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

Згідно з МСФЗ 3, усі об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням *методу покупки (Purchase Method)*, який включає такі стадії (рис. 20.2).

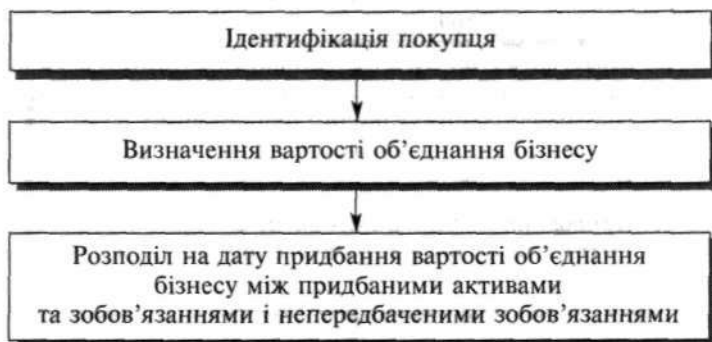


Рис. 20.2. Основні стадії методу покупки

Ідентифікація покупця

МСФЗ 3 вимагає ідентифікувати покупця в усіх випадках об'єднання бізнесу. Покупцем вважається підприємство, яке є учасником об'єднання та отримує контроль над іншими підприємствами (бізнесом), що об'єднуються.

Вважається, що підприємство отримує контроль над іншим підприємством, якщо воно придбало більше ніж половину прав голосу у іншого підприємства, окрім випадку, коли можна продемонструвати, що таке володіння не встановлює контроль. Навіть якщо підприємство — учасник об'єднання не придбало більше ніж половину прав голосу іншого підприємства, що об'єднується, такий учасник може отримати контроль над цим іншим підприємством, якщо воно отримує:

- ✓ право на більше ніж половину прав голосу іншого підприємства — згідно з угодою з іншими інвесторами;
- ✓ право керувати фінансовою та операційною політикою підприємства — згідно зі статутом або угодою;
- ✓ право призначати або знімати більшість членів ради директорів або аналогічного керівного органу підприємства;
- ✓ право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або аналогічного керівного органу.

Хоча іноді важко ідентифікувати покупця, звичайно існують ознаки його наявності, зокрема:

- а) справедлива вартість одного підприємства є значно вищою, ніж справедлива вартість іншого об'єднуваного підприємства. У таких випадках більше підприємство вважають покупцем;
- б) об'єднання бізнесу відбувається шляхом обміну звичайних акцій з правом голосу на грошові кошти. У таких випадках підприємство, яке віддає грошові кошти, є покупцем;
- в) у результаті об'єднання бізнесу керівництво одного підприємства може домінувати під час виборів керівництва об'єднаного підприємства. У таких випадках підприємство, що домінує, є покупцем.

У разі об'єднання бізнесу шляхом обміну частками капіталу підприємство-емітент цих часток звичайно є покупцем.

Водночас слід розглядати всі доречні факти і обставини для визначення того, яке з об'єднаних підприємств отримує повноваження керувати фінансовою і операційною політикою іншого підприємства (або підприємств) для отримання вигід від його (або їх) діяльності.

В деяких об'єднаннях бізнесу, які називають зворотним придбанням, покупцем є підприємство, яке придбало частку капіталу, а підприємство-емітент відповідно є придбаним підприємством. Наприклад, приватне підприємство погоджується бути придбаним меншим корпоративним підприємством, що означає отримання лістингу на фондовій біржі. Хоча юридично корпорація-емітент розглядається як материнське підприємство, підприємство, яке юридично є дочірнім, є покупцем, якщо воно має повноваження керувати фінансовою та операційною політиками такого материнського підприємства для отримання вигід від його діяльності. Хоча, звичайно, покупцем є більше підприємство, факти та обставини, що супроводжують об'єднання, іноді вказують, що менше підприємство придбало більше підприємство.

Коли нове підприємство створено шляхом випуску інструментів капіталу з метою об'єднання бізнесу, одне з об'єднаних підприємств, яке існувало до об'єднання, слід ідентифікувати як покупця на основі наявних свідчень. Аналогічно у разі об'єднання кількох (більше ніж двох) підприємств одне з них, яке існувало до об'єднання, має бути ідентифіковане як покупець на основі наявних свідчень.

Визначаючи покупця у таких випадках, серед інших чинників слід розглядати, яке з підприємств було ініціатором об'єднання та чи суттєво активи і доходи одного з об'єднаних підприємств перевищують відповідно активи і доходи інших об'єднаних підприємств.

Визначення вартості об'єднання бізнесу

Згідно з МСФЗ 3, покупець має визначити вартість об'єднання бізнесу.

Вартість об'єднання бізнесу (*Cost of a Business Combination*) — це сукупність:

- ✓ справедливої вартості (на дату обміну) наданих активів, прийнятих або припущених зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль над придбаним підприємством;
- ✓ будь-яких витрат, прямо пов'язаних з об'єднанням бізнесу.

Отже, вартість об'єднання бізнесу складається з двох компонентів (рис. 20.3).



Рис. 20.3. Компоненти вартості об'єднання бізнесу

Якщо процес об'єднання бізнесу включає більше ніж одну операцію обміну, тоді:

- ✓ вартість об'єднання є сукупною вартістю окремих операцій;
- ✓ датою обміну є дата кожної обмінної операції (тобто дата кожної окремої інвестиції, визнаної у фінансовій звітності покупця).

Згідно з МСФЗ 3, справедлива вартість компенсації, наданої в обмін на контроль над придбаним підприємством, визначається з урахуванням форми та умов такої компенсації (табл. 20.1).

Таблиця 20.1. Визначення справедливої вартості компенсації, наданої в обмін на контроль над придбаним підприємством

Компенсація за придбання	Оцінка справедливої вартості
Надані активи та прийняті зобов'язання	Справедлива вартість активів або зобов'язань на дату обмінної операції
Відстрочена компенсація	Теперішня вартість кредиторської заборгованості з урахуванням можливої премії або дисконту при розрахунках
Інструменти капіталу, випущені покупцем	Ринкова ціна інструменту капіталу на дату обмінної операції. Зрідка у випадках, коли ця ціна є недостовірним показником справедливої вартості або коли відсутні котировки для випущених інструментів капіталу, їх справедлива вартість може бути визначена, виходячи з її пропорційної частки у справедливій вартості покупця або придбаного підприємства залежно від того, яке свідчення є більш надійним. Водночас справедлива вартість може бути визначена на основі справедливої вартості монетарних активів на дату обміну, наданих акціонерам придбаного підприємства як альтернатива інструментам капіталу. Подальші керівництва щодо визначення справедливої вартості інструментів капіталу надає МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання і оцінка"

До вартості об'єднання не включають майбутні збитки та інші витрати, які, як очікується, виникнуть в результаті об'єднання.

Окрім компенсації за придбання вартість об'єднання бізнесу включає прями витрати, що пов'язані з об'єднанням. Вони включають, зокрема, витрати:

- ✓ на реєстрацію та випуск цінних паперів;
- ✓ на оплату послуг аудиторів, юристів, оцінювачів та інших консультантів.

Витрати, які не можуть бути прямо віднесені до певного об'єднання бізнесу, визнаються як витрати під час придбання та не включаються до вартості об'єднання. Прикладом таких витрат є витрати на утримання відділу з питань придбання та аналогічні загальні й адміністративні витрати.

Витрати, пов'язані з випуском фінансових зобов'язань або інструментів капіталу для забезпечення об'єднання бізнесу, до вартості об'єднання не включаються, а визнаються відповідно як складова таких зобов'язань або вираховуються з вартості випущеного капіталу.

Угода про об'єднання бізнесу може містити застереження щодо можливості коригування вартості придбання залежно від майбутніх (непередбачених) подій. Такими можливими подіями можуть бути підтримання необхідного рівня прибутковості, ринкової ціни акцій, рішення у судовій справі, стороною якої є придбане підприємство.

Тому, якщо угода про придбання передбачає можливість коригування вартості об'єднання залежно від майбутніх подій, покупець має включити суму коригування до вартості об'єднання на дату придбання, якщо таке коригування є ймовірним і може бути достовірно оцінене. Якщо майбутні події не відбудуться або зроблені оцінки потребують зміни, вартість об'єднання слід відповідно скоригувати.

Аналогічно коригування, не включене до вартості об'єднання, в подальшому стає ймовірним і може бути достовірно оцінене, додаткову компенсацію слід розглядати як коригування вартості об'єднання.

За певних обставин покупець може бути змушений здійснювати подальші платежі підприємству, що купується, як компенсацію за зниження вартості наданих активів, прийнятих зобов'язань або випущених інструментів капіталу в обмін на контроль над цим підприємством. Наприклад, коли покупець гарантує ринкову ціну боргових інструментів або інструментів капіталу, випущених як частина вартості об'єднання, це може вимагати випуску додаткових боргових інструментів або інструментів капіталу для відновлення первісно визначеної вартості.

В таких випадках збільшення вартості об'єднання бізнесу не визнається. Справедлива вартість додаткових інструментів капіталу згортається з сумою зниження вартості первісно випущених інструментів капіталу, а додатковий випуск боргових інструментів розглядається як зменшення премії або зростання дисконту первісного випуску.

Розподіл вартості об'єднання

На дату придбання покупець має розподілити вартість об'єднання підприємств шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, які відповідають критеріям визнання за їх справедливою вартістю, крім непоточних активів, утримуваних для продажу.

Непоточні активи (або ліквідаційна група), що класифіковані як утримувані для продажу згідно МСФЗ 5, слід визнавати за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж.

Ідентифіковані активи, зобов'язання і непоточні зобов'язання слід окремо визнавати на дату придбання, лише якщо вони задовольняють наступні критерії на цю дату:

- ✓ щодо активу (крім нематеріального активу) – існує ймовірність отримання покупцем майбутніх вигод, пов'язаних із цим активом, і його справедливу вартість можна достовірно визначити;
- ✓ щодо зобов'язання (крім непередбаченого зобов'язання) – існує ймовірність відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди, для погашення зобов'язання та його справедливу вартість можна достовірно визначити;
- ✓ щодо нематеріального активу або непередбаченого зобов'язання – якщо їх справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Підходи до визначення справедливої вартості окремих ідентифікованих активів і зобов'язань узагальнено в табл. 20.2.

Таблиця 20.2. Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань

№ пор.	Об'єкт оцінки	Оцінка, що використовується
1	2	3
1.	Ринкові фінансові інструменти	Поточна ринкова вартість
2.	Неринкові фінансові інструменти	Оцінена вартість, обчислена з урахуванням співвідношення ціни і прибутку на акцію, доходу від дивідендів та очікуваного темпу зростання вартості порівнюваних цінних паперів підприємств із подібними характеристиками
3.	Дебіторська заборгованість, вигідні контракти та інші ідентифіковані активи	Теперішня (дисконтована) вартість майбутніх надходжень, визначена відповідною поточною ставкою відсотка мінус резерв (знижка) для сумнівних боргів, і витрати на інкасацію (у разі необхідності). Дисконтування не вимагається для короткострокової заборгованості, вигідних контрактів та інших ідентифікованих активів, якщо різниця між її номінальною та теперішньою сумою незначна
4.	Запаси: Готова продукція та товари Незавершене виробництво Матеріали	Ціна реалізації мінус витрати на збут і відповідна сума прибутку, визначена, виходячи з норми прибутку для подібної готової продукції та товарів Ціна реалізації готової продукції мінус витрати на завершення виробництва, витрати на збут і відповідна частка прибутку, визначена, виходячи з норми прибутку для подібної готової продукції Поточна відновлювана собівартість
5.	Основні засоби: Земля та будівлі Машини та обладнання	Ринкова вартість Ринкова вартість, яка звичайно визначається шляхом експертної оцінки. За відсутності інформації про ринкову ціну через специфічність машин та обладнання або тому, що такі об'єкти зрідка продаються (крім випадку, коли вони є частиною постійно діючого підприємства), для їх оцінки може застосовуватись підхід на основі доходу або амортизованої відновлюваної собівартості
6.	Нематеріальні активи	Справедлива вартість, обчислена шляхом посилання на активний ринок. У разі відсутності активного ринку — вартість, що відображає суму, яку підприємство сплатило б за актив у операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з найбільш повної наявної інформації
7.	Чисті активи за виплатами працівникам і зобов'язання за програмами пенсійного забезпечення з визначеною виплатою	Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою за вирахуванням справедливої вартості активів програми, які є доступними для підприємства (шляхом повернення або зменшення наступних внесків)

Продовження табл. 20.2

1	2	3
8.	Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг, що виникають внаслідок податкових збитків або податків, що підлягають сплаті та оцінюються з позиції об'єднаного підприємства або групи після придбання. Податковий актив (або зобов'язання) визначається після врахування податкового впливу щодо переоцінки ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань до їхньої справедливої вартості та не дисконтується
9.	Рахунки та векселі, що підлягають сплаті, довгострокова заборгованість, нараховані та інші зобов'язання	Теперішня вартість майбутніх платежів для погашення зобов'язання, визначена за відповідними поточними ставками відсотка. Дисконтування поточних зобов'язань не вимагається, якщо різниця між номінальною та дисконтованою сумою незначна
10.	Обтяжливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня вартість сум, що підлягають сплаті для погашення зобов'язання, визначених за відповідними поточними ставками відсотка
11.	Непередбачені зобов'язання	Сума, яка відображає усі очікування щодо можливих грошових потоків і не є просто найбільш ймовірною або очікуваним максимальним або мінімальним потоком коштів

Після первісного визнання покупець має оцінювати визнані непередбачені зобов'язання за вищою сумою:

- ✓ яку слід визнати згідно з МСБО 37;
- ✓ яку первісно було визнано за вирахуванням, якщо доречно, накопиченої амортизації, визнаної згідно з МСБО 18.

Звіт про прибутки та збитки покупця має містити прибутки та збитки придбаного підприємства після дати придбання шляхом включення доходу і витрат придбаного підприємства, які базуються на вартості об'єднання підприємства. Зокрема, амортизаційні відрахування щодо активів придбаного підприємства після дати придбання мають бути відображені у звіті про прибутки та збитки покупця, виходячи із справедливої вартості активів, що амортизуються, на дату придбання.

Якщо покупець придбав не всі акції підприємства, то частина капіталу належить іншим акціонерам, які становлять частку меншості.

Частка меншості (Minority Interest) — частина прибутку (збитку) і чистих активів дочірнього підприємства, які відносяться до часток в капіталі, що не належать (прямо або непрямо — через дочірні підприємства) материнському підприємству. У цьому випадку ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання придбаного підприємства розподіляються на:

- ✓ частку підприємства, що отримало контроль;
- ✓ частку меншості.

Відповідно частка меншості визначається як відсоток чистої справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.



ПРИКЛАД 20.1

Компанія "Абакус" придбала 80% звичайних акцій компанії "Булат" за 400 тис. дол. Далі наведено баланси компаній одразу після придбання, тис. дол.:

Стаття	Компанія "Абакус" Балансова вартість	Компанія "Булат"	
		Балансова вартість	Справедлива вартість
Інвестиції в компанію "Булат"	400	—	—
Ідентифіковані активи	800	300	600
Разом активи	1 200	300	600
Власний капітал	1 000	200	500
Ідентифіковані зобов'язання	200	100	100
Разом капітал та зобов'язання	1 200	300	600

Згідно з МСФЗ 3, вартість придбаних чистих активів компанії "Булат" розподіляється таким чином, тис. дол.:

Частка покупця $(500 \cdot 0,8)$ 400

Частка меншості $(500 \cdot 0,2)$ 100.

В результаті консолідований баланс компанії "Абакус" після придбання буде мати такий вигляд (табл. 20.3).

Таблиця 20.3. Консолідований баланс компанії "Абакус", складений одразу після придбання компанії "Булат"

Стаття	Сума, тис дол.
Активи (800+600)	1 400
Разом активи	1 400
Власний капітал:	
Капітал компанії "Абакус"	1 000
Частка меншості в капіталі компанії "Булат"	100
Зобов'язання (200 + 100)	300
Разом зобов'язання та власний капітал	1 400

Більш докладно методику складання консолідованих фінансових звітів буде розглянуто у розділі 21.

Гудвіл

Згідно з МСФЗ 3, гудвіл (Goodwill) — це майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані та окремо визнані.

Такі активи звичайно характеризують ділову репутацію підприємства, яка становить сукупність факторів, що забезпечують можливість отримання над-

прибутку. До таких факторів належать місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів тощо. Ці фактори звичайно враховують при визначенні продажної ціни підприємства.

У зв'язку із цим готовність покупця заплатити суму, що перевищує вартість реальних активів об'єкта, який купують, означає, що і він розраховує отримувати цей надприбуток у майбутньому. Такі випадки аж ніяк не рідкісні і в закордонній, і у вітчизняній практиці.

Проте слід пам'ятати, що в цьому випадку йдеться про так звану "котячу" ділову репутацію. "Котяча" ділова репутація — це ділова репутація, що залишається після зміни власника підприємства. На відміну від цього відрізняють "собачу" ділову репутацію, що залишає підприємство разом з його власником, якщо останній вирішить заснувати свій бізнес у новому місці. Такий розподіл базується на спірному переконанні, що кішки зберігають вірність місцям проживання, а не людям, у той час як собаки зберігають вірність людям, а не місцям проживання.

На стадії переговорів між покупцем і продавцем гудвіл визначають шляхом попередніх оцінок з метою встановлення ціни підприємства.



ПРИКЛАД 20.2

Розглянемо методику визначення гудвілу і ціни підприємства на прикладі компанії "Бест", баланс якої наведено в табл. 20.4.

Таблиця 20.4. Баланс компанії "Бест", дол.

Актив		Пасив	
Монетарні активи	142 000	Зобов'язання	160 000
Запаси	178 000	Капітал	640 000
Основні засоби	480 000		
Баланс	800 000	Баланс	800 000

Припустімо, що в нашому прикладі в результаті дооцінки матеріальних запасів і основних засобів зниження вартості ринкових цінних паперів, оцінки власних патентів справедлива вартість чистих активів компанії "Бест" становить 820 000 дол. (табл. 20.5).

Таблиця 20.5. Розрахунок справедливої вартості чистих активів компанії "Бест", що ідентифікуються, дол.

Стаття	Балансова вартість	Корективи	Розрахована справедлива вартість
Монетарні активи	142 000	-2 000	140 000
Запаси	178 000	+42 000	220 000
Основні засоби	480 000	+120 000	600 000
Патенти	—	+30 000	30 000
Разом	800 000	190 000	990 000
Мінус зобов'язання	160 000	10 000	170 000
Чисті активи, що ідентифікуються	640 000	180 000	820 000

Попередня оцінка гудвілу звичайно базується на величині середньорічного прибутку, який здатне приносити підприємство. При цьому розрахунок передбачуваного середньорічного прибутку ґрунтується на величині прибутку за останні 3—5 років, який потім коригують з урахуванням зміни умов діяльності та методів оцінки активів. Припустімо, що за останні п'ять років чистий прибуток від основної діяльності компанії "Бест" становить 627 000 дол. Отже, можна припустити, що за збереження попередніх умов діяльності середньорічний прибуток від основної діяльності в майбутньому дорівнюватиме

$$627\,000 : 5 = 125\,400 \text{ дол.}$$

Однак при цьому слід урахувати результати переоцінки активів підприємства, виходячи з їхньої справедливої вартості. Для цього здійснюють таке коригування:

Середньорічний чистий прибуток	125 400
Мінус:	
середньорічна сума дооцінки матеріальних запасів $(42\,000 : 5)$	8 400
середньорічна сума збільшення амортизації основних засобів у результаті дооцінки їх $[(120\,000 : 5) \cdot 0,25]$	6 000
річна сума амортизації патенту, виходячи з шестирічного розрахункового терміну корисного використання його $(30\,000 : 6)$	5 000
Скоригована сума середньорічного чистого прибутку	106 000.

Найпоширенішими методами визначення величини гудвілу є такі.

Метод 1. Найпростішим є визначення ділової репутації фірми (гудвілу) як величини, кратної середньорічному чистому прибутку. Наприклад, покупець і продавець дійшли згоди, що плата за ділову репутацію фірми становить величину, вдвічі більшу, ніж передбачуваний середньорічний чистий прибуток, тобто 212 000 дол.

Цей метод звичайно піддають критиці, оскільки він ігнорує надприбуток як основу оцінки ділової репутації фірми. У практиці ж перевагу віддають методам розрахунку гудвілу на основі надприбутку.

Надприбуток визначають як різницю між середньорічним прибутком фірми і середньогалузевим прибутком. Припустімо, нормальна норма прибутку на вкладений капітал у галузі, де діє компанія "Бест", становить 10%. Виходячи з цього, розрахуємо суму передбачуваного надприбутку компанії:

Передбачуваний середньорічний чистий прибуток	106 000
Нормальний середньогалузевий чистий прибуток $(820\,000 \cdot 0,10)$	82 000
Передбачуваний середньорічний надприбуток	24 000.

Метод 2. Ділова репутація фірми може бути визначена як надприбуток, капіталізований на основі середньогалузевої норми прибутку на вкладений капітал. Для цього слід спочатку поділити суму середньорічного чистого прибутку на середньогалузеву норму прибутку, а потім відняти поточну вартість чистих активів.

Середньорічний прибуток, капіталізований за нормою 10%, тобто $106\,000 : 0,10$	1 060 000
Мінус справедлива вартість чистих активів, що ідентифікуються	820 000
Гудвіл	240 000.

Такий самий результат може бути отриманий діленням суми передбачуваного середньорічного надприбутку на середньогалузеву норму прибутку, тобто

$$24\ 000 : 0,10 = 240\ 000.$$

Розрахована сума 240 000 дол. показує, скільки додатково має вкласти покупець у компанію, яку він купує, щоб зберегти досягнутий рівень надприбутку.

Метод 3. Аналогічний методу 2, але передбачає використання більш високої норми прибутку, ніж середньогалузева. Більш висока норма прибутку характеризує ступінь ризику неотримання в майбутньому очікуваного надприбутку. Якщо в нашому прикладі замість норми прибутку 10% застосовано, наприклад, ставку 30%, то гудвіл дорівнюватиме $24\ 000 : 0,3 = 80\ 000$ дол.

Метод 4. Передбачає визначення гудвілу як величини, кратної сумі середньорічного надприбутку. Кратність величини середньорічного надприбутку може коливатися в межах від 1 до 10 залежно від галузі та ступеня реальності отримання надприбутку. Припустімо, що згідно з прогнозами компанія "Бест" може зберегти досягнутий рівень прибутку ще протягом п'яти років. У цьому випадку гудвіл становитиме $24\ 000 \cdot 5 = 120\ 000$ дол.

У цілому цей метод узгоджується з концепцією ділової репутації фірми як можливості отримання надприбутку, але не враховує зміни вартості грошей у часі. Ця хиба може бути усунута дисконтуванням суми майбутнього надприбутку, що передбачає метод 5.

Метод 5. При цьому методі розраховують теперішню вартість майбутнього надприбутку. Для цього може бути використана спеціальна таблиця теперішньої вартості процентного фактора анuitету (дод. 1.4). Якщо отримання надприбутку в сумі 24 000 дол. очікується щороку протягом 5 років, середньогалузева норма надприбутку становить 10%, то фактор теперішньої вартості 1 дол. анuitету становить 3,7908. Отже, теперішня вартість очікуваного в майбутньому надприбутку (тобто гудвіл) дорівнюватиме $24\ 000 \cdot 3,7908 = 90\ 979$ дол.

Для зіставлення результатів розрахунку гудвілу із застосуванням різних методів складемо зведену таблицю (табл. 20.6).

Таблиця 20.6. Результати розрахунку гудвілу і ціни компанії "Бест"

Метод	Сума гудвілу, дол.	Ціна компанії (справедлива вартість чистих активів плюс гудвіл), дол.
1	212 000	1 032 000
2	240 000	1 060 000
3	80 000	900 000
4	120 000	940 000
5	90 979	910 979

Наведені в табл. 20.6 дані свідчать, що різні методи розрахунку гудвілу призводять до різних результатів. Однак можна з певною мірою впевненості стверджувати, що ціна компанії "Бест" становить 900 000 — 1 060 000 дол.

На дату придбання гудвіл визначається як різниця між вартістю об'єднання бізнесу та часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, визнаних згідно з МСФЗ 3 (рис. 20.4).

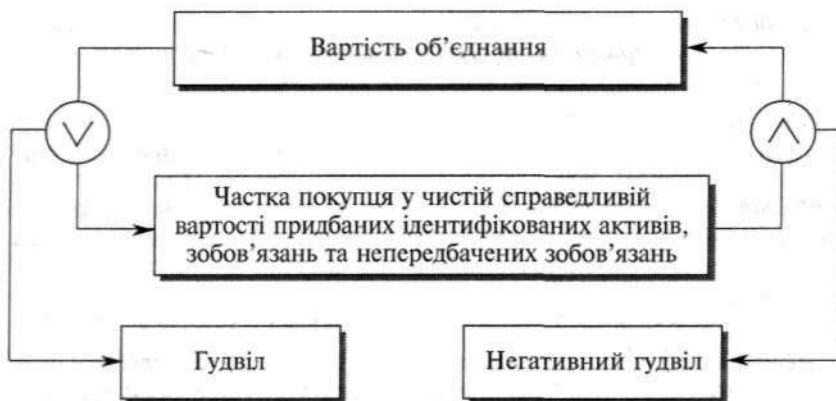


Рис. 20.4. Алгоритм визначення гудвілу (негативного гудвілу)

Отже, гудвіл є перевищенням вартості об'єднання над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань. У такій оцінці гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу на дату придбання, визнається активом.

Гудвіл не амортизується, але покупець має щорічно (або більш часто, якщо є відповідні свідчення) здійснювати тест щодо зменшення його корисності згідно з МСБО 36. Тому після первісного визнання покупець має оцінювати гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, за його первісною вартістю (собівартістю) за вирахуванням накопичених збитків від зменшення корисності.



ПРИКЛАД 20.3

У грудні 2003 року компанія "Шайтан" придбала за 5 000 тис. дол. підприємство "Арба", активи та зобов'язання якого на момент придбання включали:

Стаття	Балансова вартість, тис. дол.	Справедлива вартість, тис. дол.
<i>Основні засоби:</i>		
первісна вартість	2 000	2 800
накопичена амортизація	1 600	1 840
Товари	300	330
Дебітори	4 000	3 500
Грошові кошти	100	100
Кредитори	200	290

У результаті придбання підприємства компанія "Шайтан" отримала негативний гудвіл у сумі:

$$5\,000 - (2\,800 - 1\,840 + 330 + 3\,500 + 100 - 290) = 400 \text{ тис. дол.}$$

В обліку компанії "Шайтан" придбані активи і зобов'язання будуть відображені записом:

Д-т рахунка "Основні засоби"	960
Д-т рахунка "Товари"	330

Д-т рахунка "Дебітори"	3 500
Д-т рахунка "Грошові кошти"	100
Д-т рахунка "Гудвіл"	400
К-т рахунка "Кредитори"	290
К-т рахунка "Грошові кошти"	5 000.

Негативний гудвіл (*Negative Goodwill*), або **бедвіл** (*badwill*), є перевищенням частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань над вартістю об'єднання.

За наявності негативного гудвілу покупець має:

- ✓ переглянути ідентифікацію та оцінку ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань і оцінку вартості об'єднання;
- ✓ визнати негайно у складі прибутку суму негативного гудвілу, що залишалась після перегляду.



ПРИКЛАД 20.4

Припустімо, що у **прикладі 20.3** компанія "Шайтан" придбала підприємство "Арба" за 3 800 тис. дол. У результаті придбання підприємства "Арба" компанія "Шайтан" отримала негативний гудвіл у сумі:

$$3\,800 - (2\,800 - 1\,840 + 330 + 3\,500 + 100 - 290) = 800 \text{ тис. дол.}$$

Після перегляду вартості об'єднання справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів було зменшено на 600 тис. дол., зокрема: основні засоби на 500 тис. дол., дебітори — на 100 тис. дол. Решту негативного гудвілу у сумі 200 тис. дол. буде визнано прибутком. Виходячи з цього, в обліку покупця придбання підприємства "Арба" буде відображено таким записом, тис дол.:

Д-т рахунка "Основні засоби"	460
Д-т рахунка "Товари"	330
Д-т рахунка "Дебітори"	3 400
Д-т рахунка "Грошові кошти"	100
К-т рахунка "Кредитори"	290
К-т рахунка "Грошові кошти"	3 200
К-т рахунка "Інші доходи"*	200

* Відображення гудвілу у складі доходу або безпосередньо на рахунку прибутків і збитків залежить виключно від побудови плану рахунків, який застосовує підприємство, та не впливає на економічну сутність операції.

Визнаний у складі прибутку негативний гудвіл може включати один або більше наступних компонентів:

- ✓ помилки в оцінці справедливої вартості об'єднання або ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань. Причиною цих помилок можуть бути, зокрема, ймовірні майбутні витрати, які було помилково відображено у складі справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань;

- ✓ вимога стандарту оцінювати придбані ідентифіковані активи у сумі, яка не є справедливою вартістю, але розглядається як справедлива вартість з метою розподілу вартості об'єднання;
- ✓ вигідна покупка.

Застосування методу покупки розпочинається з дати придбання.

Якщо придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця, в обліку останнього відображається придбання фінансових інвестицій у дочірнє підприємство. Якщо ж придбане підприємство ліквідується, то покупець повинен з дати придбання визнати в балансі ідентифіковані активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл (або негативний гудвіл), що виник в результаті об'єднання бізнесу.



ПРИКЛАД 20.5

31 грудня 2003 року компанія "Багіра" придбала всі акції корпорації "Шерхан" за 9 000 тис. дол. На дату придбання фінансові звіти вказаних підприємств мали такий вигляд (табл. 20.7, 20.8).

Таблиця 20.7. Баланс на 31 грудня 2003 року

тис. дол.

Стаття	Компанія "Багіра"	Корпорація "Шерхан"
Активи		
Основні засоби (залишкова вартість)	20 000	4 800
Запаси	3 000	600
Дебітори	4 000	1 800
Грошові кошти	15 000	800
Разом активи	42 000	8 000
Власний капітал та зобов'язання		
Випущений акціонерний капітал (за номіналом)	16 000	4 000
Додатковий сплачений капітал	6 000	700
Нерозподілений прибуток	13 000	2 000
Рахунки, що підлягають сплаті	4 000	1 100
Інші зобов'язання	3 000	200
Разом власний капітал та зобов'язання	42 000	8 000

Таблиця 20.8. Звіт про прибутки та збитки за 2003 рік

тис. дол.

Стаття	Компанія "Багіра"	Корпорація "Шерхан"
1	2	3
Продаж	12 000	2 400
Собівартість реалізованої продукції	3 200	400
Валовий прибуток	8 800	2 000

Продовження табл. 20.8

1	2	3
Адміністративні витрати	1 200	1 000
Витрати на збут	400	200
Інші доходи	200	40
Інші витрати	1 000	140
Прибуток до оподаткування	6 400	700
Податок на прибуток	1 920	200
Чистий прибуток	4 480	500

Припустімо, що справедлива вартість основних засобів і запасів корпорації "Шерхан" становить відповідно 6 000 тис. дол. та 700 тис. дол.

Виходячи з цього, справедлива вартість активів корпорації "Шерхан" на дату придбання дорівнює:

$$\begin{aligned} \text{Балансова вартість активів} + \text{Дооцінка основних засобів і запасів} = \\ = 8\,000 + 1\,200 + 100 = 9\,300 \text{ тис. дол.} \end{aligned}$$

Звідси справедлива вартість чистих активів становить:

$$\begin{aligned} \text{Справедлива вартість активів} - \text{Справедлива вартість зобов'язань} = \\ = 9\,300 - 1\,100 - 200 = 8\,000 \text{ тис. дол.} \end{aligned}$$

Отже, в результаті придбання існує гудвіл, який дорівнює:

$$\begin{aligned} \text{Вартість придбання} - \text{Справедлива вартість придбаних чистих активів} = \\ = 9\,000 - 8\,000 = 1\,000 \text{ тис. дол.} \end{aligned}$$

Придбання акцій корпорації "Шерхан" буде відображено в обліку компанії "Багіра" таким записом, тис. дол.:

Д-т рахунка "Інвестиції в компанію "Багіра" 9 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 9 000.

Якщо після цього корпорація "Шерхан" ліквідується, то буде зроблено другий запис, тис. дол.:

Д-т рахунка "Основні засоби" 6 000

Д-т рахунка "Запаси" 700

Д-т рахунка "Дебітори" 1 800

Д-т рахунка "Грошові кошти" 800

Д-т рахунка "Гудвіл" 1 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 9 000

К-т рахунка "Рахунки, що підлягають сплаті" 1 100

К-т рахунка "Інші зобов'язання" 200.

Після цього фінансова звітність компанії "Багіра" матиме такий вигляд (табл. 20.9, 20.10).

Таблиця 20.9. Баланс компанії "Багіра" на 31 грудня 2003 року
(після придбання корпорації "Шерхан")

тис. дол.

Активи		Власний капітал та зобов'язання	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Гудвіл	1 000	Випущений акціонерний капітал	16 000
Основні засоби	26 000	Додатковий сплачений капітал	6 000
Запаси	3 700	Нерозподілений прибуток	13 000
Дебітори	5 800	Рахунки, що підлягають сплаті	5 100
Грошові кошти	6 800	Інші зобов'язання	3 200
Разом	43 300	Разом	43 300

Таблиця 20.10. Звіт про прибутки та збитки компанії "Багіра"
за 2003 рік (після придбання корпорації "Шерхан")

тис. дол.

Стаття	Сума
Продаж	12 000
Собівартість продукції	3 200
Валовий прибуток	8 800
Адміністративні витрати	1 200
Витрати на збут	400
Інші доходи	200
Інші витрати	1 000
Прибуток до оподаткування	6 400
Податок на прибуток	1 920
Чистий прибуток	4 480

Отже, Звіт про прибутки та збитки компанії "Багіра" за 2003 рік не змінився внаслідок придбання нею чистих активів корпорації "Шерхан". Це обумовлено тим, що результат діяльності корпорації "Шерхан" за 2003 рік вже врахований у складі чистих активів (нерозподіленого прибутку) на 31 грудня 2003 року, які були зараховані на баланс компанії "Багіра".

Поетапне придбання

Придбання підприємства може здійснюватися поетапно, наприклад шляхом послідовного придбання його акцій на фондовій біржі. У цьому випадку кожна суттєва операція відображається як окрема інвестиція. Вартість кожної окремої інвестиції порівнюється із часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів, придбаних на кожному етапі.



ПРИКЛАД 20.6

Компанія "Мусон" отримала контрольний пакет акцій корпорації "Омар" шляхом поступового придбання його акцій (табл. 20.11).

Таблиця 20.11. Дані про інвестиції компанії "Мусон" в акції корпорації "Омар"

Дата операції	Сума інвестицій, тис. дол.	Справедлива вартість придбаних чистих активів, тис. дол.	Придбана частка, %
24.05.2003 р.	6 000	5 400	10%
15.11.2003 р.	6 900	6 000	30%
10.01.2004 р.	3 600	3 000	20%
Разом	16 500	14 400	60%

В обліку компанії "Мусон" поетапне придбання акцій корпорації "Омар" буде відображено такими записами:

24.05.2003 р.

Д-т рахунка "Інвестиції в цінні папери" 6 000
К-т рахунка "Грошові кошти" 6 000.

15.12.2003 р.

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" 12 900
К-т рахунка "Грошові кошти" 6 900
К-т рахунка "Інвестиції в цінні папери" 6 000.

10.01.2004 р.

Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства" 16 500
К-т рахунка "Грошові кошти" 3 600
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" 12 900.

Слід мати на увазі, що в умовах поетапного придбання справедлива вартість ідентифікованих активів та зобов'язань може бути різною на дату кожної обмінної операції. Тому якщо всі ідентифіковані активи та зобов'язання, пов'язані з придбанням, переоцінюються за їхньою справедливою вартістю на момент подальших інвестицій, будь-яке коригування, пов'язане з раніше утриманою часткою покупця, відображається в обліку як переоцінка.

Якщо до дати придбання інвестиція відображалася за методом участі в капіталі, згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства", тоді визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань і визнання гудвілу або негативного гудвілу здійснюються умовно з дати застосування методу участі в капіталі.

Якщо до моменту придбання інвестиція не розглядалася в обліку як інвестиція в асоційоване підприємство, то справедливую вартість ідентифікованих активів та зобов'язань визначають на дату кожного важливого етапу, а гудвіл або негативний гудвіл визнають з дати придбання.

Отже, в нашому прикладі визначення справедливої вартості чистих активів і визнання гудвілу слід здійснювати з 15.11.2003 року. Припустімо, справедлива вартість чистих активів корпорації "Омар" становить 30 000 тис. дол. Тоді сума гудвілу у складі інвестицій компанії "Мусон" дорівнює:

$$12\,900 - (30\,000 \cdot 0,4) = 900 \text{ тис. дол.}$$

Зворотне придбання

Зворотне придбання існує тоді, коли одне підприємство випускає акції для придбання акцій іншого підприємства, внаслідок чого контроль за об'єднаним підприємством переходить до власників підприємства, акції якого були придбані. У цьому випадку підприємство, що випустило акції, формально може вважатися материнським підприємством, але, по суті, покупцем є те підприємство, акціонери якого контролюють об'єднане підприємство. Отже, у разі зворотного придбання підприємство, що випустило акції, вважається придбаним іншим підприємством, а останнє є покупцем і застосовує метод придбання щодо активів та зобов'язань підприємства, яке випустило акції.



ПРИКЛАД 20.7

Акціонерний капітал компанії "Сага" становить 180 000 звичайних акцій, що перебувають в обігу. Для придбання компанії "Форсайт" компанія "Сага" додатково випустила 250 000 звичайних акцій в обмін на всі акції компанії "Форсайт".

Хоча юридично компанія "Сага" придбала компанію "Форсайт", фактично відтепер компанія "Форсайт" контролює компанію "Сага", оскільки володіє 250 000 акціями з 430 000 акцій, що перебувають в обігу. Виходячи з цього, згідно з МСФЗ 3 компанія "Форсайт" має застосувати метод придбання для відображення придбаних чистих активів компанії "Сага".

Коригування після первісного відображення об'єднання бізнесу

Якщо справедливу вартість ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань або вартість об'єднання можна визначити тільки на тимчасовій основі наприкінці того періоду, в якому відбулося об'єднання, покупець відображає в обліку об'єднання підприємств з використанням цих попередніх оцінок. В подальшому покупець визнає будь-які коригування цих тимчасових оцінок як результат завершення первісного обліку упродовж дванадцяти місяців з дати придбання. Тому:

- ✓ балансову вартість ідентифікованого активу, зобов'язання або непередбаченого зобов'язання, яку визнано або скориговано, слід обчислювати так, начебто їх справедливу вартість на дату придбання було визнано з цієї дати;
- ✓ гудвіл або прибуток, визнаний у випадку негативного гудвілу, слід коригувати з дати придбання на суму, що дорівнює коригуванню до справедливої вартості на дату придбання ідентифікованого активу, зобов'язання або непередбаченого зобов'язання, які було визнано або скориговано;
- ✓ порівняльну інформацію за періоди до завершення первісного обліку об'єднання слід подавати так, начебто первісний облік було завершено з дати придбання. Така інформація включає додаткову амортизацію, інші доходи та витрати, визнані в результаті завершення первісного визнання.

Усі коригування первісних оцінок щодо об'єднання бізнесу після завершення первісного обліку (крім коригувань щодо непередбачених подій та визнання відстрочених податкових активів) слід визнавати лише для виправлення помилок згідно з МСБО 8.

Якщо відстрочені податкові активи продавця, що не були визнані при первісному обліку об'єднання бізнесу, в подальшому відповідають критеріям

визнання таких активів, покупець має відобразити їх в обліку згідно з МСБО 12. Водночас покупцеві слід:

- ✓ зменшити балансову вартість гудвілу до суми, яку було б визнано у разі визнання відстрочених податкових активів на дату придбання;
- ✓ визнати суму такого зменшення у складі витрат.

Водночас сума такого коригування не повинна перевищувати балансову вартість гудвілу.

20.3. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

Згідно з МСФЗ 3, покупець має розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів оцінювати характер і фінансовий вплив об'єднання підприємств, яке мало вплив:

- ✓ упродовж періоду;
- ✓ після дати балансу, але до того, як фінансові звіти були затверджені до випуску.

Щодо кожного об'єднання бізнесу, яке вплинуло упродовж періоду, покупець повинен розкривати таку інформацію:

- а) назву і опис об'єднаних одиниць або бізнесів;
- б) дату придбання;
- в) відсоток придбаних інструментів капіталу з правом голосу;
- г) вартість об'єднання і опис компонентів цієї вартості, зокрема будь-які витрати, що безпосередньо відносяться до об'єднання.

Коли інструменти капіталу випущено або може бути випущено як частину вартості, також слід розкривати:

- ✓ кількість інструментів капіталу, які випущені або можуть бути випущені;
- ✓ справедливу вартість цих інструментів і основу її визначення.

Якщо опублікована ціна не існує для інструментів на дату випуску, слід розкривати суттєві припущення, використані для визначення справедливої вартості. Якщо опублікована ціна існує на дату обміну, але її не було використано як основу для визначення вартості придбання, цей факт слід розкривати разом із: причинами, чому опубліковану ціну не було використано; методом і суттєвими припущеннями, використаними для віднесення вартості інструментів капіталу; сукупною сумою різниці між вартістю, віднесеною до інструментів капіталу, та їх опублікованою ціною.

- г) докладну інформацію про діяльність, якої підприємство вирішило позбутися у результаті об'єднання;
- д) суми, визнані на дату придбання для кожного класу активів, зобов'язань, непередбачених зобов'язань та, крім випадків, коли це неможливо зробити, балансову вартість кожного з цих класів, визначену згідно з МСФЗ 3 одразу після об'єднання. Якщо таке розкриття зробити неможливо, цей факт слід розкривати разом із поясненням причини цього;
- е) суму негативного гудвілу, визнаного у складі прибутку (збитку) і статтю Звіту про прибутку та збитки, до якої його включено;

- є) опис чинників, які включено до вартості об'єднання в результаті визнання гудвілу, – опис кожного нематеріального активу, який не було визнано окремо від гудвілу та пояснення, чому справедливу вартість нематеріальних активів неможливо було достовірно оцінити;
- ж) прибуток (збиток) придбаного підприємства з дати придбання, включений до складу прибутку (збитку) за період. Якщо таке розкриття неможливо зробити, цей факт слід розкривати разом із поясненням, чому це сталося.

Якщо вплив об'єднання бізнесу упродовж звітного періоду був несуттєвим, розкриття наведеної вище інформації може бути зроблено у агрегованому вигляді.

Якщо це можливо, покупець має розкривати:

- ✓ дохід та прибуток (збиток) об'єднаних підприємств і бізнесу за період так, начебто датою придбання для всіх об'єднань підприємств (бізнесу), що вплинули упродовж періоду, був початок цього періоду;
- ✓ інформацію щодо об'єднання бізнесу після дати балансу.

У разі неможливості надання такої інформації цей факт слід розкривати разом із поясненням причини цього.

Розкриття інформації про об'єднання бізнесу звичайно здійснюють у примітках до фінансових звітів. При цьому інформацію про придбання підприємств часто наводять під рубрикою “Зміни у сфері консолідації” разом із інформацією про консолідовані компанії, що вибули протягом звітного періоду. Приклади такого розкриття наведено далі.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ “NESTLE” за 2002 рік

28. Придбання млн швейцарських франків	2002	2001
Справедлива вартість чистих придбаних активів		
Основні засоби	527	1 431
Фінансові активи	57	834
Нематеріальні активи	27	4
Частки меншості	(1)	(17)
Придбання часток меншості в існуючих учасників	19	33
Чистий робочий капітал	391	246
Фінансові зобов'язання	(809)	(2 785)
Виплати працівникам, відстрочені податки та заборгованість	(1 152)	(846)
Ліквідні активи	82	1 787
	(859)	1 787
Гудвіл	6 330	18 193
Разом вартість придбання	5 471	18 880
Мінус:		
Придбані грошові кошти та їх еквіваленти	(70)	(92)
Компенсація, що підлягає сплаті	(6)	(22)
Відсоток коштів в результаті придбання	5 395	18 766

Неможливо окремо оцінити фінансовий вплив Ralston Purina на результати періоду внаслідок її повної інтеграції в існуючий бізнес "Nestle", пов'язаний із доглядом домашніх тварин. Проте це нове зростання суттєвості бізнесу Групи у сфері догляду домашніх тварин, яке окремо було розкрито у вторинній сегментній звітності у примітці 1 (див. розділ 25).

Покупець має розкривати інформацію, яка дає можливість користувачам його фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив прибутків, збитків, виправлення помилок та інші коригування, визнані у звітному періоді, які пов'язані з об'єднанням бізнесу, що вплинули в поточному і попередніх періодах. Для цього слід розкривати наступну інформацію:

- а) суму і пояснення будь-якого прибутку або збитку, визнаних в поточному періоді, які:
 - ✓ відносяться до придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань або передбачених зобов'язань, що припускаються в результаті об'єднання бізнесу, які вплинули на поточний та попередні періоди;
 - ✓ мають такий розмір, характер або сферу впливу, що розкриття є релевантним для розуміння фінансових результатів об'єднання бізнесу;
- б) суму і пояснення коригувань до попередніх оцінок, визнаних упродовж поточного періоду, якщо первісний облік об'єднання бізнесу, яке вплинуло безпосередньо у попередньому періоді, було визнано лише умовно;
- в) інформацію про виправлення помилок, яку вимагається розкривати згідно з МСБО 8 щодо активів, зобов'язань або передбачених зобов'язань придбаного підприємства, або змін в оцінках за цими статтями, які покупець визнав упродовж поточного періоду.

Нарешті, покупець слід розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам його фінансової звітності оцінити зміни у балансовій вартості гудвілу упродовж періоду. Для виконання цієї вимоги підприємство має розкривати узгоджену балансову вартість гудвілу на початок і кінець періоду, окремо зазначаючи:

- ✓ валову суму і накопичені збитки від зменшення корисності на початок періоду;
- ✓ суму гудвілу, визнаного упродовж періоду, крім гудвілу, включеного до ліквідаційної групи, яка на дату придбання задовольняє критерії класифікації як утримуваної для продажу згідно з МСФЗ 5;
- ✓ коригування в результаті подальшого визнання відстрочених податкових активів;
- ✓ гудвіл, включений до ліквідаційної групи, класифікований як утримуваний для продажу згідно з МСФЗ 5, і гудвіл, визнання якого припинено упродовж періоду (крім того, що включено до ліквідаційної групи, що утримується для продажу);
- ✓ збитки від зменшення корисності, визнані упродовж періоду згідно з МСБО 36;
- ✓ чисті курсові різниці, що виникли упродовж періоду відповідно до МСБО 21;
- ✓ будь-які інші зміни у балансовій вартості гудвілу упродовж періоду;
- ✓ валову суму і накопичені збитки від зменшення корисності на кінець періоду.

Водночас підприємство розкриває інформацію щодо суми очікуваного відшкодування і зменшення корисності гудвілу згідно з МСБО 36 на додаток до інформації, зазначеної вище.

КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

Первісно питання консолідації фінансової звітності розглянуто в МСБО 3 “Консолідовані фінансові звіти”, який було видано 1976 року.

1990 року МСБО 3 замінено двома стандартами:

- ✓ МСБО 27 “Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”;
- ✓ МСБО 28 “Облік інвестицій в асоційовані підприємства”.

У 2003 році МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти” замінив МСБО 27 (у редакції 2000 року) “Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”. Цей стандарт також замінив ПКТ-33 “Консолідація і метод участі в капіталі: потенційні права голосу і розподілення частки володіння”.

Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку переглянула МСБО 27 як складову частину їх проекту щодо удосконалення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Метою проекту було скорочення або виключення альтернативи, протиріч в стандартах.

Основною метою удосконалення МСБО 27 було скорочення альтернатив в обліку дочірніх підприємств в консолідованих фінансових звітах і в обліку інвестицій в окремих фінансових звітах материнської компанії, контролюючого учасника або інвестора. Слід зазначити, що Рада не переглядала концептуальні основи щодо консолідації дочірніх підприємств, які покладені в основу МСБО 27.

Переглянутий МСБО 27 набуває чинності з 1 січня 2005 року. Цей стандарт застосовується для складання і подання консолідованих фінансових звітів групи підприємств, що контролюються їхнім материнським підприємством. Цей стандарт також поширюється на облік інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані компанії, коли підприємство вирішило або вимагається місцевими законами подавати окремі фінансові звіти.

МСБО 27 не поширюється на методи обліку об’єднання бізнесу та його впливу на консолідацію, в тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об’єднання бізнесу.

21.1. ПРИЗНАЧЕННЯ, СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ТА ПОРЯДОК ПОДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Підприємство, яке контролює інше підприємство, називають материнським підприємством.

Свою чергою, підприємство, включаючи некорпоративне підприємство, таке як товариство, що перебуває під контролем іншого (материнського) підприємства, є його *дочірнім підприємством (Subsidiary)*.

Таким чином, *материнське підприємство (Parent)* — це підприємство, яке має одне або декілька дочірніх підприємств.

МСБО 27 визначає *контроль (Control)* як повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства з метою отримання вигід від його діяльності. Звичайно материнське підприємство контролює дочірнє підприємство, якщо воно володіє понад половину голосів останнього, крім випадків, коли існує чітке свідчення, що таке володіння не забезпечує контроль.

Контроль може бути досягнутий прямо або непрямо (через інші дочірні підприємства).

З наведеної схеми (рис. 21.1) видно, що компанія А прямо контролює компанію Б та непрямо (через дочірню компанію Г) контролює компанію В.

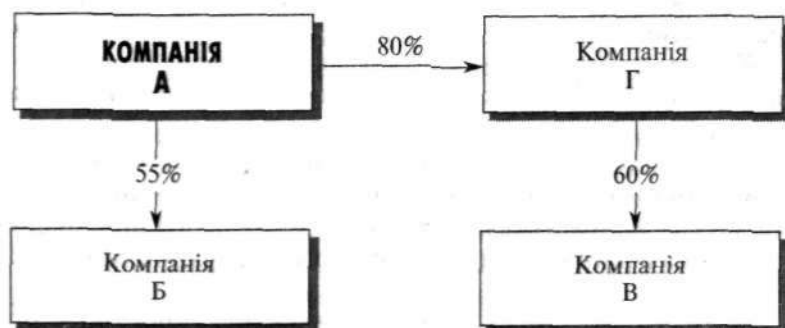


Рис. 21.1. Прямий та непрямий контроль

Поряд з тим контроль може існувати, навіть якщо материнське підприємство володіє половиною або менше половини голосів іншого підприємства за умови наявності права:

- 1) на понад половину голосів відповідно до угоди з іншими інвесторами;
- 2) керувати фінансовою та операційною політикою підприємства, яке надано статутом або угодою;
- 3) призначати та звільняти більшість членів вищого керівного органу підприємства (ради директорів, правління тощо);
- 4) більшість голосів при голосуванні на зборах вищого керівного органу підприємства (ради директорів, правління тощо),

МСБО 27 передбачає, що підприємство може володіти часткою варантів, часткою опціонів “кол”, борговими інструментами або інструментами капіталу, які конвертуються в звичайні акції, або інші подібні інструменти, що мають можливість, якщо здійснювати або конвертувати, наділяти підприємство правом голосу або обмежувати повноваження керувати фінансовою і операційною політикою іншого підприємства (потенційні права голосу). Існування і вплив потенційних прав голосу, які є здійсненими і конвертованими, знаходяться в обігу, включаючи потенційні права голосу, які утримуються іншим підприємством, приймаються до уваги, коли здійснюється оцінка, чи підприємство має повноваження керувати фінансовою і операційною політикою іншого підприємства. Потенційні права голосу, здійснені або конвертовані, які не знаходяться в обігу, не повинні вважатися здійсненими.

ми або конвертованими до майбутньої дати або до майбутньої події, що матиме місце.

При здійсненні оцінки, чи потенційні права голосу сприяють отриманню контролю, підприємство перевіряє всі факти і обставини (включаючи терміни існування потенційних прав голосу і будь-яких інших контрактних угод незалежно, чи розглядалися окремо, чи в об'єднанні), що містять вплив потенційних прав голосу, виключаючи наміри управління і фінансову здатність до конвертації.

Контроль вважається втраченим материнською компанією, коли це втрата повноважень управляти фінансовою і операційною політикою об'єкта інвестування для отримання вигоди від його діяльності.

Втрата контролю може мати місце з або без змін в абсолютному або відносному рівнях прав власності. Це могло мати місце, наприклад, коли дочірнє підприємство стає об'єктом контролю уряду, королівського двору, посадової особи або регулятивного органу. Це може також мати місце в результаті укладання угоди.

З юридичного погляду, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають свої фінансові звіти. Однак оскільки рада директорів (чи інший керівний орган) материнського підприємства одночасно володіє вирішальним голосом у радах директорів дочірніх підприємств, то сукупність зв'язаних підприємств (материнського та дочірніх) може розглядатися як окрема економічна одиниця — група.

Наприклад, 1999 року корпорація "Nestle" придбала 89% акцій АТ "Світоч". Внаслідок цього АТ "Світоч" стало членом Групи "Nestle" (рис. 21.2).

Отже, *група (Group)* — це материнська компанія та всі її дочірні підприємства.

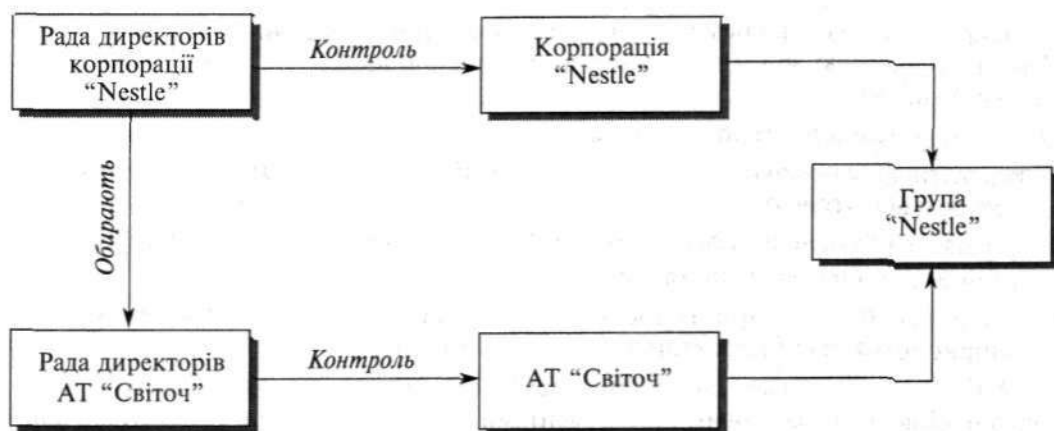


Рис. 21.2. Сутність групи підприємств

Зрозуміло, учасників (акціонерів) та кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, що здійснюються під його контролем, зокрема — дочірніми підприємствами. У зв'язку з цим поряд з фінансовими звітами окремих підприємств складається звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи. Така звітність називається консолідованою фінансовою звітністю.

Консолідована фінансова звітність (*Consolidated Financial Statements*) — фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність єдиної економічної одиниці.

Характерною рисою цієї звітності є те, що активи, зобов'язання, доходи та витрати двох чи більше юридичне самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансових звітів (рис. 21.3).

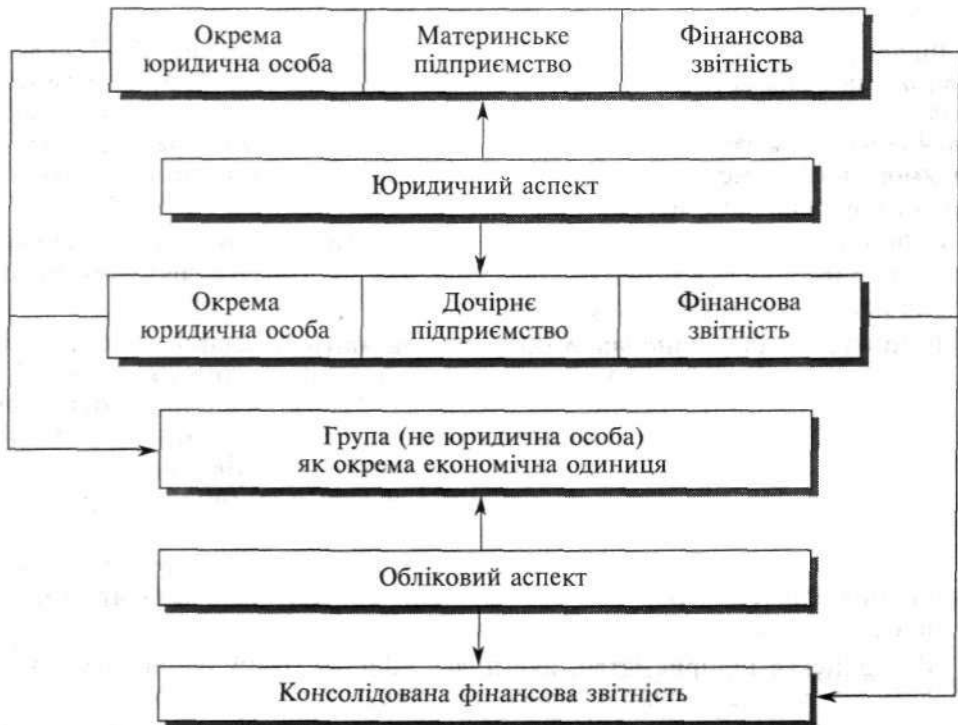


Рис. 21.3. Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язків материнського та дочірнього підприємств

Згідно з МСБО 27, консолідовану фінансову звітність повинно подавати материнське підприємство.

Але материнське підприємство може не подавати консолідовану фінансову звітність, якщо і тільки якщо:

- 1) материнська компанія є сама дочірнім підприємством, яке перебуває у повній власності іншого підприємства, або є дочірнім підприємством, яке перебуває у неповній власності іншого підприємства і її інші власники, включаючи тих, що не володіють голосом, були проінформовані і не заперечували проти того, що материнська компанія не подає консолідовані фінансові звіти;
- 2) боргові інструменти або інструменти капіталу материнської компанії не продавались на відкритому ринку (національній або іноземній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий або регіональний ринки);

- 3) материнська компанія не подавала, не перебувала в процесі подання своїх фінансових звітів комісії з цінних паперів або іншому регулятивному органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;
- 4) перша або будь-яка проміжна материнська компанія складає консолідовані фінансові звіти, наявні для громадськості, у відповідності з МСФЗ.

Материнська компанія, на яку не розповсюджується вимога складання консолідованих фінансових звітів, консолідовані фінансові звіти не надає, а подає лише окремі фінансові звіти.

Відповідно до МСБО 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти”, *окремими фінансовими звітами (Separate Financial Statements)* є ті, що подані материнською компанією, інвестором в асоційованій компанії або контролюючим учасником в спільно контрольованому підприємстві, в яких інвестиції обліковуються на основі прямої частки участі в капіталі замість відображення результатів діяльності та чистих активів об'єкта інвестування.

Слід зазначити, що материнська компанія або її дочірні підприємства можуть бути інвестором в асоційовану компанію або контролюючим учасником в спільно контрольованому підприємстві.

В таких випадках консолідовані фінансові звіти складаються та подаються у відповідності з МСБО 27, а також складаються відповідно до МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані компанії” та МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах”. Для таких підприємств окремими фінансовими звітами є ті, що підготовлені та подані в доповнення до консолідованих звітів, зазначених у них. Окремі фінансові звіти немає необхідності додавати до (або супроводжувати) цих звітів.

Фінансові звіти підприємства, що не має дочірнього підприємства, асоційованої компанії або контролюючої частки в спільно контрольованому підприємстві, не вважаються окремими фінансовими звітами.

Материнське підприємство, яке подає консолідовану фінансову звітність, має консолідувати всі дочірні підприємства. Якщо придбане дочірнє підприємство задовольняє критерії, за якими воно може бути класифіковане як утримуване для продажу згідно з МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”, його слід обліковувати відповідно до МСФЗ 5.

Дочірнє підприємство не виключається із консолідації з причини, що інвестор є організацією зі спільним капіталом, спільним фондом, окремим трастом або схожим підприємством.

Дочірнє підприємство не виключається з консолідації також з причини, що її діяльність є відмінною від діяльності інших підприємств в межах групи. Релевантна інформація забезпечується шляхом включення до консолідації також дочірніх підприємств та розкриття додаткової інформації в консолідованих фінансових звітах про відмінну діяльність дочірніх підприємств. Наприклад, розкриття, що вимагається за МСБО 14 “Звітність за сегментами” повинно допомагати пояснити значні відмінності у діяльності в межах групи.

На відміну від стандартів США і Сьомої Директиви ЄС, згідно з МСБО 27, вимагається консолідація дочірнього підприємства, якщо його господарська діяльність відрізняється від інших підприємств Групи.

Поряд з тим МСБО 27 не містить прямих вказівок щодо консолідації підприємств спеціального призначення (ПСП), які мають вузьке, чітко визначене

призначення, наприклад для: оренди, проведення наукових досліджень та розробок, сек'юритизації фінансових активів тощо.

Часто установчі або інші юридичні документи підприємств містять жорсткі або постійні обмеження щодо повноважень керівництва (або керівного органу чи опікунської ради) приймати рішення, які стосуються діяльності ПСП. Крім того, вказані документи часто докладно описують політику управління та поточну діяльність ПСП, внаслідок чого їх ніхто не може змінити, крім засновника (або спонсора). У таких випадках ПСП фактично функціонує на так званому "автопілоті".

У зв'язку із цим Постійний комітет з тлумачень МСБО видав Тлумачення ПКТ-12 "Консолідація: підприємства спеціального призначення", в якому на додаток до свідчень наявності контролю, описаних у МСБО 27, наведено приклади обставин, які можуть свідчити про контроль ПСП з боку іншого підприємства (табл. 21.1).

Виходячи з цього, ПСП слід консолідувати, якщо сутність взаємовідносин між ПСП і підприємством, від імені якого воно створене (засновником, спонсором тощо), свідчить, що це підприємство контролює ПСП.

При цьому попереднє визначення діяльності ПСП через механізм "автопілота" тощо часто є свідченням контролю поточної діяльності ПСП і не є обмеженням, про які вказується в МСБО 27.

ПКТ-12 набрало чинності з 1 червня 1999 року та не застосовується до програм виплат після завершення трудової діяльності або програм компенсаційних виплат інструментами капіталу.

21.2. ПРОЦЕДУРИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств, які використовуються при підготовці консолідованих фінансових звітів, повинні бути складені на одну й ту саму дату. Якщо дати, на які складені звіти материнською компанією і дочірнім підприємством, різні, то дочірнє підприємство, з метою консолідації, готує додаткові фінансові звіти на ту саму дату, що і материнська компанія.

Якщо це неможливо, можуть бути використані фінансові звіти, складені на різні дати, але різниця не повинна бути більшою ніж 3 місяці. При цьому слід робити коригування щодо суттєвих подій та операцій, які існували між датами складання звітів дочірніх підприємств і датою фінансових звітів материнської компанії.

Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Якщо член групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його власних фінансових звітах робляться коригування при підготовці консолідованих фінансових звітів.

Консолідовані фінансові звіти складаються шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств. У процесі консолідації необхідно зробити відповідні коригування, а саме:

Таблиця 21.1. Індикатори контролю над ПСП, наведені в ПКТ-12

Ознака	Обставини, що можуть свідчити про наявність контролю ПСП з боку підприємства, що звітує	Приклади
1. Діяльність	ПСП, по суті, діє від імені підприємства, яке звітує і яке безпосередньо чи опосередковано створило ПСП відповідно до своїх конкретних господарських потреб	<p>Підприємство спеціального призначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • в основному забезпечує джерела довгострокового капіталу для підприємства або фінансує основну чи головну діяльність підприємства, що триває; • забезпечує постачання товару або послуг для задоволення основної чи головної діяльності підприємства, що звітує, коли без ПСП таке постачання мало б здійснювати саме підприємство
2. Прийняття рішень	По суті, підприємство, що звітує, має повноваження контролювати або отримати контроль над ПСП чи над його активами (в тому числі певні повноваження приймати рішення, які виникають після створення ПСП). Такі повноваження приймати рішення можуть бути делегованими запровадженням механізму "автопілота"	<p>Повноваження:</p> <ul style="list-style-type: none"> • односторонньо ліквідувати ПСП; • змінювати статут ПСП чи норми його статуту; • накладати вето на запропоновані зміни до статуту ПСП чи норм його статуту
3. Вигоди	По суті, підприємство, що звітує, має права отримувати більшість вигід від діяльності ПСП завдяки статуту, контракту, угоді чи трастовому договору або через будь-який інший договір, домовленість тощо. Такі права на отримання вигід від ПСП можуть бути індикатором контролю (якщо їх конкретизовано на користь підприємства, що проводить операції з ПСП), а також індикатором того, що підприємство має дістати ці вигоди від фінансових результатів діяльності ПСП	<p>Права:</p> <ul style="list-style-type: none"> • на більшість чи на будь-які економічні вигоди, які розподіляються підприємством у вигляді майбутніх грошових потоків, чистих активів чи інших економічних вигід; • на більшість залишкових часток у спланованих залишкових розподілах чи ліквідації ПСП
4. Ризики	Підприємство, що звітує, гарантує зовнішнім інвесторам (які надають основну частину капіталу ПСП) повернення або захист кредиту безпосередньо чи опосередковано через ПСП. Як результат такої гарантії, підприємство зберігає ризики щодо залишкової частки або володіння, а інвестори, по суті, є лише позикодавцями, оскільки їхня участь у прибутках і збитках обмежена	<p>Інвестори:</p> <ul style="list-style-type: none"> • мають незначну частку в основних чистих активах ПСП; • не мають прав на майбутні економічні вигоди ПСП; • не є суттєво доступні властивим ризикам основних; • по суті, одержують відшкодування, еквівалентне прибутковості позикодавця, через борг або частку власного капіталу

1. Одночасно виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частку материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства.

Таке коригування необхідне тому, що фінансові інвестиції в дочірнє підприємство, відображені в активі балансу материнського підприємства, є одночасно капіталом (повністю або частково) дочірніх підприємств. Отже, якщо одночасно включити до консолідованого балансу всю суму капіталу дочірніх підприємств та фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства, це призведе до подвійного рахунку цих сум.

У процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства визначається вартісна різниця, яка потребує перекласифікації.

Вартісна різниця (Valuation Differential) — це різниця між вартістю придбання чистих активів (капіталу) дочірнього підприємства та балансовою вартістю цих активів на дату придбання. Перекласифікація цієї вартісної різниці означає її розподіл між відповідними активами (рис. 21.4).



Рис. 21.4. Розподіл вартісної різниці в процесі консолідації

При цьому гудвіл (або негативний гудвіл) визначається та відображається в консолідованому балансі згідно з МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”.

2. Нарахувати амортизацію гудвілу та суми дооцінки непоточних активів, що підлягають амортизації, та перевірити гудвіл на предмет знецінення.

Якщо в результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в консолідованому балансі як гудвіл та інші непоточні активи, необхідно нарахувати амортизацію інших непоточних активів за період після придбання.

Нарахування та відображення амортизації вказаних активів здійснюється згідно з МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 38 “Нематеріальні активи”.

Слід зазначити, що з набранням чинності МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” гудвіл, придбаний при об’єднанні бізнесу, підлягає перевірці на зменшення ко-

рисності щороку або частіше, якщо події або зміни в обставинах свідчать про те, що стан активу може погіршитись, згідно з МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.

3. Виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо.

Внутрішньогрупові операції (Intragroup Transactions) — це операції між материнським і дочірніми підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи.

Внутрішньогрупові операції поділяються на вертикальні та горизонтальні (рис. 21.5).

Прикладами таких операцій є реалізація товарів, основних засобів, надання позик, виплата дивідендів тощо.

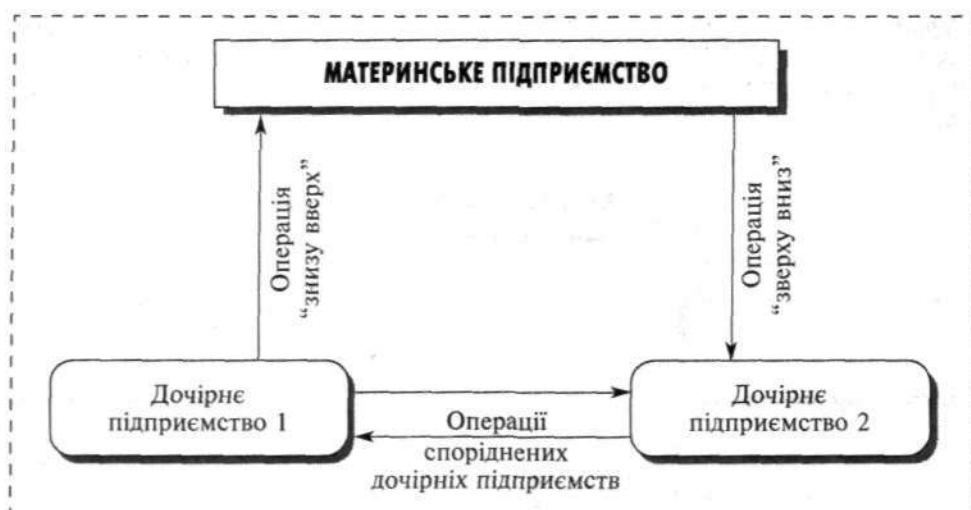


Рис. 21.5. Вертикальні та горизонтальні внутрішньогрупові операції

Внутрішньогрупові операції відображаються в обліку підприємств відповідно як доходи та витрати, у тому числі як:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, непоточних активів тощо;
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, непоточних активів тощо;
- інші доходи (прибутки) та витрати (збитки).

Такі доходи (прибутки) та витрати (збитки) виключаються при консолідації, оскільки вони є лише переміщенням ресурсів з одного підприємства даної групи в інше та не змінюють консолідованої суми чистих активів групи.

Наслідком внутрішньогрупових операцій може бути внутрішньогрупове сальдо і нереалізовані прибутки та збитки.

Внутрішньогрупове сальдо (Intragroup Balance) — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Якщо розрахунки за внутрішньогруповими операціями на дату консолідації не завершені, тоді в балансах підприємств групи будуть відображені відповідно

сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості, які також необхідно виключити при консолідації:

Своєю чергою, результатом внутрішньогрупової реалізації активів можуть бути нереалізовані прибутки та збитки.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (Unrealised Profits and Losses from Intragroup Transactions) — прибутки та збитки, які виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства. Згідно з МСБО сума нереалізованого прибутку і збитку відображається у складі фінансового результату підприємства лише після перепродажу поточних активів іншим особам або в міру амортизації непоточних активів.

Нереалізовані прибутки повністю виключаються під час консолідації. Нереалізовані збитки також виключаються, крім збитків, які не можуть бути відшкодовані.

4. Визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості (Minority Interest) — це частина прибутку або збитку та чистих активів дочірнього підприємства, що відносяться до частин капіталу, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості у власному капіталі дочірнього підприємства, що наведена на **рис. 21.6**, складається з:

- 1) частки меншості на дату придбання дочірнього підприємства, визначеної згідно з підходом, передбаченим МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”;
- 2) частки меншості в сумі зміни капіталу дочірнього підприємства після придбання.



Рис. 21.6. Частка меншості в капіталі дочірнього підприємства

Коли існують потенційні права голосу, співвідношення прибутку або збитку і змін у капіталі розподіляються між часткою материнської компанії і часткою меншості, визначаються на основі теперішньої частки власності і не відображають можливі здійснені та конвертовані потенційні права голосу.

Згідно з МСБО 27, частку меншості слід відображати в консолідованому балансі окремо від акціонерного капіталу материнського підприємства.

З цією метою окрема стаття "Частка меншості" наводиться у складі акціонерного капіталу, який поділяється на частку акціонерів материнського підприємства та частку інших акціонерів (аутсайдерів).

Нижче наведено фрагменти консолідованих балансів, що ілюструють подання частки меншості (табл. 21.2).

Таблиця 21.2. Фрагмент консолідованого балансу компанії ВНР

млн дол.

Стаття	Примітки	Група ВНР		Головне підприємство ВНР	
		30 червня 2000 р.	31 травня 1999 р.	30 червня 2000 р.	31 травня 1999 р.
Акціонерний капітал					
Акціонерний капітал, що належить учасникам головного підприємства ВНР	28	7 093	6 533	6 523	5 963
Вкладений капітал за номіналом	30	419	287	589	589
Резерви		2 841	1 826	5 213	2 393
Нерозподілений прибуток		10 353	8 646		
Акціонерний капітал, що належить до частки аутсайдерів	31	652	715		
Разом акціонерний капітал		11 005	9 361	12 325	8 945

Частка меншості в чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств також відображається окремою статтею в консолідованому звіті про прибутки та збитки.

Прибуток або збиток дочірнього підприємства розподіляється між часткою, що належить материнській компанії, і часткою меншості. Оскільки ці частки є капіталом, сума, що розподіляється на частку меншості, не є доходом або витратами.

Нижче наведено фрагмент, що ілюструє подання частки меншості у консолідованому звіті про прибутки та збитки (табл. 21.3).

Таблиця 21.3. Консолідований звіт про прибуток X, 20-5 рік (подання витрат за функціями)

Стаття	20-5	20-4
Прибуток до оподаткування	X	X
Податок на прибуток	(X)	(X)
Прибуток за період	X	X
Відноситься до:		
частки у капіталі, що належить материнській компанії	X	X
частки меншості	X	X
	X	X

Якщо частка меншості у збитках консолідованого дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі цього підприємства, то сума такого перевищення та наступні збитки, віднесені до частки меншості, списуються за рахунок

частки материнського підприємства. Це правило не стосується тієї частини збитків, щодо якої меншість має невідмовне зобов'язання і здатна здійснити додаткове інвестування для відшкодування збитків.

Якщо з часом дочірнє підприємство отримає прибуток, то весь цей прибуток включається до частки материнського підприємства, доки не будуть відшкодовані збитки частки меншості, які були списані раніше за рахунок частки материнського підприємства.

5. Виключити дивіденди, пов'язані з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, які утримуються за межами групи.

Якщо дочірнє підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, які утримуються за межами групи, материнське підприємство вираховує з консолідованого прибутку суму дивідендів за такими акціями незалежно від оголошення дивідендів.

6. Визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов'язання, які виникли в процесі консолідації. Такі відстрочені податки звичайно є наслідком:

- а) виключення нереалізованих прибутків і збитків із внутрішньогрупових операцій;
- б) тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки інвестицій у дочірні підприємства. Причиною такої різниці може бути нерозподілений прибуток дочірнього підприємства, вплив змін валютних курсів, коли материнське і дочірнє підприємства перебувають у різних країнах.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання відображаються в консолідованій фінансовій звітності згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".

7. Визначити та відобразити курсові різниці, що виникають у результаті консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.

Для включення в консолідовану звітність статті фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств відображаються у валюті консолідованої звітності з дотриманням процедур, встановлених МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів".

Для здійснення перелічених коригувань та визначення консолідованих сум у практиці використовується спеціальна робоча таблиця (*табл. 21.4*).

Ця робоча таблиця складається в такій послідовності:

- 1) заносяться у стовпчик 1, 2, 3 показники фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств;
- 2) відображаються у стовпчиках 4, 5 регулюючі записи, які дають змогу здійснити розглянуті вище коригування.

Слід мати на увазі, що ці записи робляться лише в робочій таблиці і не відображаються в облікових реєстрах групи. Кореспонденція рахунків, які використовуються для здійснення регулюючих записів, залежить від:

- а) періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;
 - б) характеру операцій між дочірнім і материнським підприємствами;
 - в) методу обліку інвестицій у дочірні підприємства, який застосовує материнське підприємство.
- 3) обчислюються та відображаються в робочій таблиці частки меншості (стовпчик б);
 - 4) обчислюються та заносяться до робочої таблиці (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей.

Таблиця 21.4. Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів

Стаття	Фінансові звіти компаній групи		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	Материнська	Дочірня	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про прибутки та збитки						
Доходи (Д)	D_M	D_D	D_{PD}	D_{PK}	—	D_K
Витрати (В)	B_M	B_D	B_{PD}	B_{PK}	—	B_K
Частка меншості (ЧМ)	—	—	—	—	$P_{ЧМ}$	$P_{ЧМ}$
Чистий прибуток (П)	P_M	P_D	P_{PD}	P_{PK}	$P_{ЧМ}$	P_K
Звіт про власний капітал						
Нерозподілений прибуток на початок року (Н')	H'_M	H'_D	H'_{PD}	H'_{PK}	$H'_{ЧМ}$	H'_K
Чистий прибуток за рік (П)	P_M	P_D	P_{PD}	P_{PK}	$P_{ЧМ}$	P_K
Дивіденди (Р)	R_M	R_D	R_{PD}	R_{PK}	$R_{ЧМ}$	R_K
Нерозподілений прибуток на кінець року (Н)	H_M	H_D	H_{PD}	H_{PK}	$H_{ЧМ}$	H_K
Баланс						
Активи (А)	A_M	A_D	a_{PD}	a_{PK}	—	A_K
Зобов'язання (З)	Z_M	Z_D	z_{PD}	z_{PK}	—	Z_K
Статутний капітал (К)	K_M	K_D	k_{PD}	k_{PK}	$K_{ЧМ}$	K_K
Нерозподілений прибуток (Н)	H_M	H_D	H_{PD}	H_{PK}	$H_{ЧМ}$	H_K
Частка меншості (ЧМ)	—	—	—	—	$(K + H)_{ЧМ}$	$ЧМ$
	B_M	B_D	B_{PD}	B_{PK}	$B_{ЧМ}$	B_K

Консолідовані суми статей Звіту про прибутки та збитки визначаються таким чином:

$$D_K = D_M + D_D - D_{PD} + D_{PK}$$

$$B_K = B_M + B_D + B_{PD} - B_{PK}$$

$$P_{ЧМ} = P_D \cdot ЧМ (\%)$$

$$P_K = D_K - B_K - P_{ЧМ}$$

Підсумки стовпчиків 4 і 5 за статтю “Чистий прибуток” у Звіті про прибутки та збитки переносяться у відповідну статтю звіту про власний капітал (табл. 21.4).

Своєю чергою, підсумки стовпчиків 4 і 5 звіту про нерозподілений прибуток переносяться до статті “Нерозподілений прибуток” у балансі (табл. 21.4).

Консолідовані суми за статтями балансу обчислюються так:

$$A_K = A_M + A_D + a_{PD} - a_{PK}$$

$$З_K = З_M + З_D - з_{PD} + з_{PK}$$

$$K_{ЧМ} = K_D \cdot ЧМ (\%)$$

$$K_K = K_M + K_D - k_{PD} + k_{PK} - K_{ЧМ}$$

$$H_{ЧМ} = H_D \cdot ЧМ (\%)$$

$$H_K = H_M + H_D - h_{PD} + h_{PK} - H_{ЧМ}$$

$$ЧМ = K_{ЧМ} + H_{ЧМ}$$

Слід зазначити, що МСБО 27 містить положення щодо обліку інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані компанії в окремих фінансових звітах інвестора.

При підготовці окремих фінансових звітів інвестиції в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані компанії, що не класифіковані як утримувані для продажу (або включені в групу розпорядження, що класифікується як наявна для продажу), відповідно до МСФЗ 5, слід обліковувати:

- а) за собівартістю;
- б) як доступні для продажу фінансові активи згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Один і той самий підхід повинен застосовуватися до кожної категорії інвестицій. Інвестиції в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані компанії, що класифікуються як наявні для продажу (або включені в групу розпорядження), згідно з МСФЗ 5, повинні обліковуватися відповідно до цього стандарту.

Інвестиції в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані підприємства, облік яких здійснюється згідно з МСБО 39 в консолідованих фінансових звітах, слід обліковувати так, як і в окремих фінансових звітах інвестора.

Інвестиції в дочірні підприємства, які включаються до консолідованих фінансових звітів материнські компанії обліковують за методом участі в капіталі.

Наведені методи по-різному впливають на вартість інвестицій та величину прибутку.

Проілюструємо це на такому прикладі.



ПРИКЛАД 21.1

У січні 2003 року підприємство "Злато" придбало контрольний пакет акцій (60%) ВАТ "Срібло" за 1 500 тис. грн. Протягом 2003 року ВАТ "Срібло" отримало чистий прибуток у сумі 800 тис. грн і сплатило дивіденди 300 тис. грн. Станом на 31 грудня 2003 року справедлива вартість інвестицій підприємства "Злато" знизилася на 100 тис. грн. Облік інвестицій у ВАТ "Срібло" із застосуванням різних методів наведено в табл. 21.5.

Таблиця 21.5. Порівняльна характеристика методів обліку інвестицій в дочірні підприємства

Зміст запису	Облік інвестицій		
	за собівартістю	методом участі в капіталі	за справедливою вартістю (як наявні для продажу фінансові активи)
1. Придбання інвестицій	Д-т рахунка "Інвестиції у дочірні підприємства" 1 500 К-т рахунка "Грошові кошти" 1 500	Д-т рахунка "Інвестиції у дочірні підприємства" 1 500 К-т рахунка "Грошові кошти" 1 500	Д-т рахунка "Інвестиції у дочірні підприємства" 1 500 К-т рахунка "Грошові кошти" 1 500
2. Визнання частки в прибутку дочірнього підприємства (800 · 0,6)	—	Д-т рахунка "Інвестиції у дочірні підприємства" 480 К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі дочірніх підприємств" 480	—
3. Відображення отриманих дивідендів (300 · 0,6)	Д-т рахунка "Грошові кошти" 180 К-т рахунка "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства" 180	Д-т рахунка "Грошові кошти" 180 К-т рахунка "Інвестиції у дочірні підприємства" 180	Д-т рахунка "Грошові кошти" 180 К-т рахунка "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства" 180
4. Зниження справедливої вартості інвестиції	—	—	Д-т рахунка "Втрати від знецінення інвестицій" 100 К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства" 100
5. Балансова вартість інвестиції на 31 грудня 2000 року, тис. грн	1 500	1 800	1 400

Докладніше методи обліку інвестицій розглянуто в *розділах 19* "Фінансові інструменти" та *22* "Інвестиції в асоційовані підприємства".

Оскільки на практиці найбільш поширеним методом обліку інвестицій у дочірні підприємства є метод участі в капіталі, в *табл. 21.6* узагальнено типові регулюючі записи при консолідації фінансових звітів в умовах застосування саме цього методу.

Таблиця 21.6. Типові регулюючі записи в процесі консолідації фінансових звітів за умови обліку інвестицій у дочірнє підприємство методом участі в капіталі

Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
	При консолідації наприкінці першого звітного року після придбання	При консолідації через два або більше років після придбання
1	2	3
Виключення та перекласифікація інвестицій у дочірні підприємства 1. Виключення доходу від участі в капіталі та частки в дивідендах дочірніх підприємств	Д-т рахунка “Дохід від участі в капіталі” К-т рахунка “ <i>Нерозподілений прибуток</i> ” (використання прибутку) К-т рахунка “Інвестиції в дочірні підприємства”	Д-т рахунка “Дохід від участі в капіталі” К-т рахунка “ <i>Нерозподілений прибуток</i> ” (використання прибутку) К-т рахунка “Інвестиції в дочірні підприємства”
2. Виключення та перекласифікація балансової вартості інвестицій у дочірні підприємства на початок року одночасно на суму дооцінки запасів, що були реалізовані в: а) поточному році; б) попередньому році (роках)	Д-т рахунків власного капіталу дочірнього підприємства Д-т рахунків активів, які були дооцінені на момент придбання Д-т рахунка “Гудвіл” К-т рахунка “Інвестиції в дочірні підприємства” Д-т рахунка “Собівартість продажу” К-т рахунка “Запаси”	Д-т рахунків власного капіталу дочірнього підприємства Д-т рахунків активів, які були дооцінені на момент придбання (неамортизована сума дооцінки) Д-т рахунка “Гудвіл” К-т рахунка “Інвестиції в дочірні підприємства” Д-т рахунка “Собівартість продажу” К-т рахунка “Запаси” Д-т рахунку “Нерозподілений прибуток” К-т рахунку “Запаси”
3. Нарахована амортизація вартісної різниці за: а) поточний рік; б) попередні роки (рік)	Д-т рахунка “Витрати на амортизацію” або інших рахунків витрат К-т рахунків накопиченої амортизації дооцінених непоточних активів	Д-т рахунка “Витрати на амортизацію” або інших рахунків витрат К-т рахунків накопиченої амортизації дооцінених непоточних активів Д-т рахунка “Нерозподілений прибуток” К-т рахунків накопиченої амортизації дооцінених непоточних активів

Продовження табл. 21.6

1	2	3
Виключення внутрішньогрупового продажу запасів 4. Виключення доходу від внутрішньогрупового продажу запасів	Д-т рахунка "Продаж" К-т рахунка "Собівартість продажу"	Д-т рахунка "Продаж" К-т рахунка "Собівартість продажу"
5. Виключення нереалізованого результату від внутрішньогрупового продажу запасів у поточному році: а) прибуток; б) збиток	Д-т рахунка "Собівартість продажу" К-т рахунка "Запаси" Д-т рахунка "Запаси" К-т рахунка "Собівартість продажу"	Д-т рахунка "Собівартість продажу" К-т рахунка "Запаси" Д-т рахунка "Запаси" К-т рахунка "Собівартість продажу"
6. Виключення нереалізованого результату від внутрішньогрупового продажу запасів у попередньому році: а) дочірнім підприємством материнському б) материнським підприємством дочірньому	— —	Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток" К-т рахунка "Собівартість продажу" Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства" К-т рахунка "Собівартість продажу"
7. Виключення нереалізованого збитку від внутрішньогрупового продажу запасів у попередньому році: а) дочірнім підприємством материнському б) материнським підприємством дочірньому	— —	Д-т рахунка "Собівартість продажу" К-т рахунка "Нерозподілений прибуток" Д-т рахунка "Собівартість продажу" К-т рахунка "Нерозподілений прибуток"

Продовження табл. 21.6

1	2	3
<p>Виключення внутрішньогрупового продажу непоточних активів</p> <p>8. Виключення внутрішньогрупового продажу непоточних активів у поточному році:</p> <p>а) з прибутком</p> <p>одночасно виключається збільшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p> <p>б) зі збитком</p> <p>одночасно виключається зменшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p>	<p>Д-т рахунка "Прибуток від продажу непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Збиток від продажу непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p>	<p>Д-т рахунка "Прибуток від продажу непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Збиток від продажу непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p>
<p>9. Виключення внутрішньогрупового продажу непоточних активів дочірнім підприємством материнському в минулому році (роках):</p> <p>а) з прибутком</p> <p>одночасно виключається збільшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p>	<p>—</p> <p>—</p>	<p>Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Накопичена амортизація"</p> <p>К-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p>

Продовження табл. 21.6

1	2	3
<p>б) зі збитком</p> <p>одночасно виключається зменшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p>	<p>—</p> <p>—</p>	<p>К-т рахунка "Нерозподілений прибуток"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Нерозподілений прибуток"</p> <p>Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p>
<p>10. Виключення внутрішньогрупового продажу непоточних активів материнським підприємством дочірньому в минулому році (роках):</p> <p>а) з прибутком</p> <p>одночасно виключається збільшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p> <p>б) зі збитком</p> <p>одночасно виключається зменшення амортизації, пов'язане із цим продажем</p>	<p>—</p> <p>—</p> <p>—</p>	<p>Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>Д-т рахунка "Накопичена амортизація"</p> <p>К-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"</p> <p>Д-т рахунка "Непоточні активи"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p> <p>К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"</p> <p>Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"</p> <p>Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"</p> <p>К-т рахунка "Накопичена амортизація непоточних активів"</p>

Продовження табл. 21.6

1	2	3
Внутрішньогрупова заборгованість		
11. Виключення внутрішньогрупової безпроцентної заборгованості	Д-т "Дебітори" К-т "Кредитори"	Д-т "Дебітори" К-т "Кредитори"
12. Виключення внутрішньогрупової заборгованості та процентів (на прикладі векселів)	Д-т "Векселі отримані" К-т "Векселі видані" Д-т "Дохід від процентів" К-т "Витрати на сплату процентів"	Д-т "Векселі отримані" К-т "Векселі видані" Д-т "Дохід від процентів" К-т "Витрати на сплату процентів"

Для ілюстрації процесу консолідації фінансових звітів розглянемо кілька прикладів.

**ПРИКЛАД 21.2**

31 грудня 2002 року материнське підприємство М придбало весь пакет (100 000 штук номінальною вартістю 5 грн кожна) акцій дочірнього підприємства Д за 575 тис. грн.

Крім того, на дату придбання материнське підприємство сплатило також гроші за устаткування для дочірнього підприємства на суму 10 тис. грн. Нижче наведено баланси обох підприємств, що відображають їхній фінансовий стан одразу після придбання (табл. 21.7, 21.8).

Таблиця 21.7. Баланс материнського підприємства М на 1 січня 2003 р., тис. грн

Актив	
Інвестиції в дочірню компанію	575
Дебітори	20
Грошові кошти	405
Інші активи	500
Баланс	1 500
Пасив	
Статутний капітал (прості акції)	1000
Нерозподілений прибуток	350
Кредитори	150
Баланс	1 500

Таблиця 21.8. Баланс дочірнього підприємства Д на 1 січня 2003 р., тис. грн

Актив	
Грошові кошти	150
Інші активи	450
Баланс	600
Пасив	
Статутний капітал (прості акції)	500
Нерозподілений прибуток	75
Кредитори	25
Баланс	600

Для складання консолідованого балансу Групи МД використаємо спрощену робочу таблицю (табл. 21.9).

Таблиця 21.9. Робоча таблиця консолідації балансів материнського та дочірнього підприємств на 1 січня 2003 року

тис. грн

Стаття	Підприємство		Регулюючі записи		Консолідований баланс
	Материнське	Дочірнє	Дебет	Кредит	
Актив					
Інвестиції в Д	575	—		а) 575	—
Грошові кошти	405	150			555
Дебітори	20	—		б) 10	10
Інші активи	500	450			950
Разом	1 500	600			1 515
Пасив					
Статутний капітал	1 000	500	а) 500		1 000
Нерозподілений прибуток	350	75	а) 75		350
Кредитори	150	25	б) 10		165
Разом	1 500	600	585	585	1 515

У нашому прикладі в цій робочій таблиці наведено два регулюючі записи.

Запис (а) включає інвестиції материнського підприємства (575 000 грн) та статутний капітал (500 000 грн) і нерозподілений прибуток (75 000 грн) дочірнього підприємства.

Запис (б) дозволяє вилучити взаємну заборгованість у сумі 10 тис. гривень, пов'язану з оплатою материнським підприємством устаткування, що його придбало дочірнє підприємство.

На цю суму було одночасно зменшено статті "Дебітори" в балансі материнського підприємства та "Кредитори" — в балансі дочірнього підприємства.

Після того як у робочій таблиці вилучено всі внутрішньогрупові сальдо, суми активів і пасивів материнського і дочірнього підприємства, що залишилися, об'єднують і заносять в останню графу таблиці.

Консолідовані таким чином суми далі використовують для подання у формі консолідованого балансу.

У ситуації, що розглядалася, материнське підприємство придбало всі акції дочірнього підприємства за їхньою балансовою вартістю, яка збігається зі справедливою вартістю.

Однак на практиці материнське підприємство часто володіє не всім пакетом акцій (капіталом) дочірнього підприємства і купує їх за ціною, що не збігається зі справедливою вартістю чистих активів.

Для ілюстрації такої ситуації розглянемо ще один приклад.



ПРИКЛАД 21.3

Припустімо, що у попередньому прикладі материнське підприємство придбало лише 80% акцій дочірнього підприємства й платило 6 гривень за акцію, тобто на 25 копійок більше, ніж її балансова вартість. При цьому зберігається попередня умова щодо придбання устаткування. Також для спрощення вважатимемо, що балансова вартість чистих активів дочірньої компанії дорівнює їхній справедливій вартості.

Коли материнське підприємство набуває менш ніж 100% акцій (голосів) дочірнього, останнє має й інших акціонерів, які володіють часткою меншості в її чистих активах і прибутку. У зв'язку із цим у процесі консолідації частка меншості має бути виділена в окрему статтю, як це зроблено в останньому рядку робочої таблиці (табл. 21.10), і вилучена з акціонерного капіталу дочірнього підприємства.

Таблиця 21.10. Робоча таблиця консолідованих балансів материнського та дочірнього підприємств на 1 січня 2003 року

тис. грн

Стаття	Підприємство		Регулюючі записи		Консолідований баланс
	Материнське	Дочірнє	Дебет	Кредит	
Актив					
Інвестиції в дочірнє підприємство	480	—		а) 480	
Грошові кошти	500	150			650
Дебітори	20	—		б) 10	10
Інші активи	500	450			950
Гудвіл при консолідації	—	—	а) 20		20
Разом	1 500	600			1 630
Пасив					
Статутний капітал	1 000	500	а) 400 в) 100		1 000
Нерозподілений прибуток	350	75	а) 60 в) 15		350
Частка меншості	—	—		в) 115	115
Кредитори	150	25	б) 10		165
Разом	1 500	600	605	605	1 630

У нашому прикладі частка меншості в дочірньому підприємстві становить 20%. Отже, 20% вартості акцій та нерозподіленого прибутку ($575 \cdot 0,2 = 115$ тис. грн) мають бути відображені в робочій таблиці як частка меншості (запис (в)). Материнське підприємство сплатило 6 грн за кожну з 80 000 акцій (80% загального пакету) дочірньої компанії. Отже, вартість придбання цих акцій перевищує їхню балансову вартість на 20 000 грн.

Вартість придбаних акцій ($6 \cdot 80\,000$) = 480 000 грн

Балансова вартість: $5,75 \cdot 80\,000 = 460\,000$ грн.

Перевищення вартості придбання акцій над їхньою балансовою вартістю дорівнює 20 000 грн.

Це перевищення означає гудвіл при консолідації, який вилучається зі статті "Інвестиції в дочірнє підприємство" записом (а) і відображається в активі консолідованого балансу.



ПРИКЛАД 21.4

1 січня 2002 року корпорація "Чак" придбала 80% звичайних акцій з правом голосу корпорації "Норріс" за 2 700 тис. дол. На цю дату акціонерний капітал корпорації "Норріс" становив 2 600 тис. дол., у тому числі випущені звичайні акції номіналом 2 000 тис. дол. і нерозподілений прибуток 600 тис. дол. Справедлива вартість чистих активів корпорації "Норріс" дорівнює їхній балансовій вартості, за винятком устаткування, справедлива вартість якого на 25 тис. дол. вища за його балансову вартість. Це устаткування має залишковий термін експлуатації 7 років і амортизується методом прямолінійного списання.

Після придбання між материнським і дочірнім підприємствами відбулися такі операції:

1. Протягом 2003 року корпорація "Норріс" реалізувала товари материнському підприємству за 680 тис. дол. з прибутком 120 тис. дол. На кінець року 30% цих товарів ще не були перепродані материнським підприємством.
2. Протягом 2000 року корпорація "Норріс" придбала товар у материнського підприємства на суму 120 тис. дол. (у тому числі націнка 25%). Половина цих товарів на кінець року залишилась на складі запасів корпорації "Норріс".
3. 1 липня 2002 року корпорація "Чак" реалізувала корпорації "Норріс" устаткування за 540 тис. дол. (первісна вартість 600 тис. дол., накопичена амортизація 340 тис. дол., а залишковий термін експлуатації 7 років).
4. 1 січня 2003 року корпорація "Норріс" реалізувала материнському підприємству устаткування за 65 тис. дол. (первісна вартість 140 тис. дол., накопичена амортизація 70 тис. дол., залишковий термін експлуатації 5 років).

Нерозподілений прибуток корпорації "Норріс" на кінець 2002 року складав 1 400 тис. дол. Сума вкладених дивідендів за 2003 рік корпорації "Норріс" становила 180 тис. дол.

1. Розрахунок гудвілу, тис. дол.:

Вартість придбання корпорації "Норріс"	2 700
Балансова вартість придбаних чистих активів $(0,8 \cdot 2 600)$	2 080
Вартісна різниця	620
Сума дооцінки устаткування $(0,8 \cdot 25)$	20
Гудвіл	600.

Припустімо, що залишковий термін експлуатації дооціненого устаткування становить 5 років.

Звідси річна сума амортизації, суми дооцінки устаткування, тис. дол.:

$$20 : 5 = 4.$$

2. Внутрішньогруповий продаж запасів і нереалізований прибуток

Нереалізований прибуток у запасах корпорації "Норріс" на 31.12.2003 р., тис. дол.:

$$(120 : 2) - (60 : 1,25) = 12.$$

Нереалізований прибуток у запасах корпорації "Чак" на 31.12.2003 р., тис. дол.:

$$120 \cdot 0,3 = 36.$$

3. Внутрішньогруповий продаж устаткування материнському підприємству ("знизу вгору"), тис. дол.:

$$\text{Збиток} = 65 - 70 = 5.$$

Звідси зменшення щорічної амортизації, тис. дол.:

$$5 : 5 \text{ років} = 1.$$

4. Внутрішньогруповий продаж устаткування дочірньому підприємству ("зверху вниз"), тис. дол.:

$$\text{Прибуток} = 540 - 260 = 280.$$

Звідси додаткова щорічна амортизація становить, тис. дол.:

$$280 : 7 = 40.$$

Проте оскільки продаж устаткування відбувся в середині року, додаткова амортизація в 2002 році буде 20 тис. дол.

5. Розрахунок доходу від участі в капіталі дочірнього підприємства, тис. дол.

Чистий прибуток дочірнього підприємства за 2003 рік	407
Нереалізований прибуток від продажу товарів материнському підприємству на 31.12.2003 р.	(36)
Збиток від продажу устаткування материнському підприємству	5
Визнане зменшення амортизації устаткування внаслідок продажу материнському підприємству	(1)
Скоригований чистий прибуток дочірнього підприємства	375
Частка материнського підприємства у скоригованому чистому прибутку корпорації "Норріс" ($375 \cdot 0,8$)	300
Нереалізований прибуток від продажу товарів дочірньому підприємству на 31.12.2003 р.	(12)
Визнана додаткова амортизація внаслідок продажу устаткування дочірньому підприємству	40
Частка материнського підприємства в чистому прибутку корпорації "Норріс" із урахуванням всіх коригувань	328
Амортизація суми дооцінки устаткування	(4)
Дохід від участі в капіталі	324.

6. Аналіз балансової вартості інвестиції в корпорацію "Норріс" на 31.12.2003 р., тис. дол.:

Собівартість інвестиції на 1.01.2002 р.	2 700
Чистий прибуток за 2002 рік	
$0,8 (1\ 400 - 600) - 280 + 20 - 4$	376
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2002 р.	3 076

Дохід від участі в капіталі за 2003 рік	324
Дивіденди отримані (180 · 0,8)	(144)
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2003 р.	3 256.
<i>На основі наведених розрахунків можна зробити відповідні регулюючі записи, тис. дол.:</i>	
1. Виключення доходу від участі в капіталі та дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства	
Д-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	324
К-т рахунка "Нерозподілений прибуток корпорації "Норріс"	144
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	180.
2. Виключення та перекласифікація інвестиції в дочірнє підприємство на початок року:	
Д-т рахунка "Випущені звичайні акції корпорації "Норріс" (0,8 · 2 000)	1 600
Д-т рахунка "Нерозподілений прибуток корпорації "Норріс" (0,8 · 1 400)	1 120
Д-т рахунка "Основні засоби"	20
Д-т рахунка "Гудвіл"	600
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	3 336
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	4.
3. Нарухування амортизації вартісної різниці за звітний період:	
Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"	4
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	4.
4. Виключення внутрішньогрупового продажу товарів материнському підприємству:	
Д-т рахунка "Продаж"	680
К-т рахунка "Собівартість продажу"	680.
5. Виключення нереалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу товарів материнському підприємству на 31.12.2003 р.:	
Д-т рахунка "Собівартість продажу"	36
К-т рахунка "Товари"	36.
6. Виключення нереалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу товарів дочірньому підприємству в поточному році:	
Д-т рахунка "Продаж"	120
К-т рахунка "Собівартість продажу"	120.
7. Виключення нереалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу товарів дочірньому підприємству на 31.12.2003 р.:	
Д-т рахунка "Собівартість продажу"	12
К-т рахунка "Товари"	12.
8. Виключення прибутку від внутрішньогрупового продажу устаткування дочірньому підприємству:	
Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	280
Д-т рахунка "Основні засоби"	20
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	300.

9. Виключення додаткової амортизації, нарахованої внаслідок внутрішньогрупового продажу устаткування дочірньому підприємству:

Д-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	60
К-т рахунка "Витрати на амортизацію"	40
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	20.

10. Виключення збитку від продажу устаткування дочірньому підприємству:

Д-т рахунка "Основні засоби"	75
К-т рахунка "Збиток від продажу основних засобів"	5
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	70.

11. Виключення зменшення нарахованої амортизації внаслідок внутрішньогрупового продажу устаткування дочірньому підприємству:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"	1
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	1.

Результати зроблених вище розрахунків і наведених регулюючих записів узгальнено в табл. 21.11.

Таблиця 21.11. Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів Групи "Чак Норріс"

тис. дол.

Стаття	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	"Чак"	"Норріс"	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про прибуток						
Продаж	4360	3 200	4) 680 6) 120	—	—	6 760
Собівартість продажу	(2 100)	(1 840)	5) 36 7) 12	4) 680 6) 120	—	(3 188)
Витрати на амортизацію	(310)	(200)	3) 4 11) 1	9) 40	—	(475)
Інші операційні витрати	(559)	(645)				(1 204)
Дохід від участі в капіталі	324	—	1) 324	—	—	—
Збиток від продажу основних засобів	—	(5)	—	10) 5	—	—
Податок на прибуток	(315)	(103)	—	—	—	(418)
Частка меншості (375 · 0,2)	—	—	—	—	75	(75)
Чистий прибуток	1 400	407	1 177	845	75	1 400

Продовження табл. 21.11

1	2	3	4	5	6	7
Звіт про власний капітал						
Нерозподілений прибуток на 31.12.2002	2 860	1 400	2) 1 120	—	280	2 860
Чистий прибуток за рік	1 400	407	1 177	845	75	1 400
Дивіденди	(300)	(180)	—	1) 144	(36)	300
Нерозподілений прибуток на 31.12.2003	3 960	1 627	2 297	989	319	3 960
Баланс						
Грошові кошти	500	475	—	—	—	975
Дебітори	1 440	515	—	—	—	1 955
Товари	2 080	1 600	—	5) 36 7) 12	—	3 632
Інвестиції в дочірні підприємства	3 256	—	8) 280	1) 180 2) 3 336 9) 20	—	—
Основні засоби	5 122	3 100	2) 20 10) 75 8) 20	—	—	8 337
Накопичена амортизація основних засобів	(1 278)	(690)	9) 60	2) 4 3) 4 8) 300 10) 70 11) 1	—	(2 287)
Гудвіл	—	—	2) 600	—	—	600
Разом активи	11 120	5 000				13 212
Кредитори	1 160	1 373	—	—	—	2 533
Випущені звичайні акції	6 000	2 000	2) 1 600	—	400	6 000
Нерозподілений прибуток	3 960	1 627	2 297	989	319	3 960
Частка меншості	—	—	—	—	(719)	719
Разом зобов'язання та акціонерний капітал	11 120	5 000	4 952	4 952	0	13 212

Особливості складання консолідованої звітності в умовах взаємного володіння

Процес консолідації фінансових звітів ускладнюється, коли материнське та дочірнє підприємства або дочірні підприємства в межах однієї групи володіють акціями (частками в капіталі) один одного.

На *рис. 21.7* схематично наведено приклади можливого взаємного володіння.

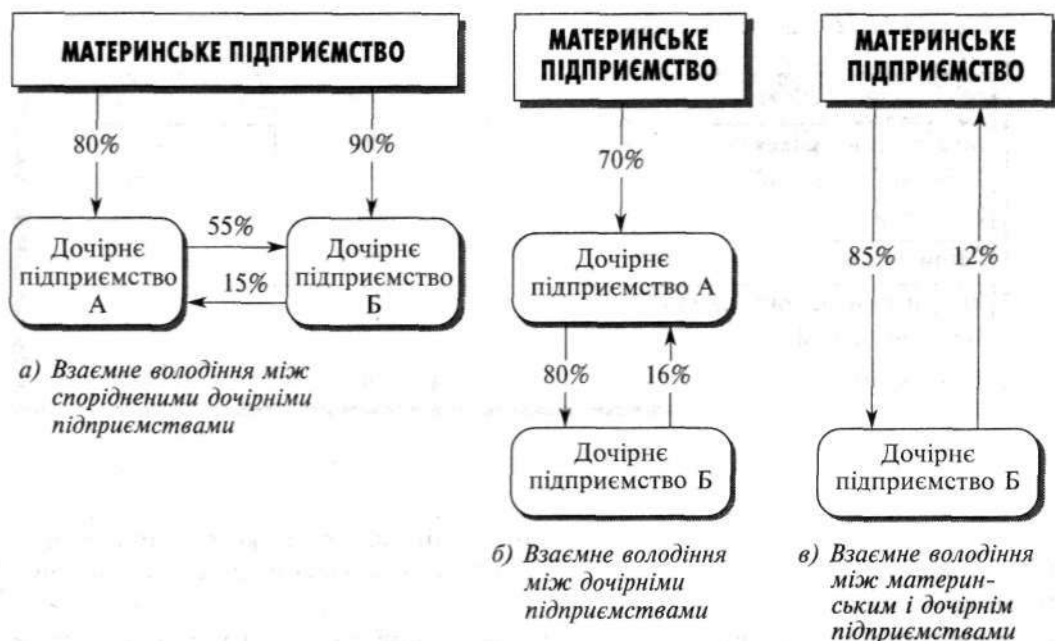


Рис. 21.7. Взаємне володіння в межах однієї групи

Слід зазначити, що МСБО 27 не вимагає горизонтальної консолідації (*рис. 21.7 а*) та не містить положень щодо процедури консолідації фінансових звітів у випадку вертикального взаємного володіння (*рис. 21.7 б*) і *в*). У практиці для обліку інвестицій дочірнього підприємства в материнське застосовуються два методи:

- 1) *випулених власних акцій (Treasury-Stock Method)*;
- 2) *розподілу (Allocation Method)*.

Розглянемо ці методи, використовуючи приклад, наведений в американському підручнику*.



ПРИКЛАД 21.5

1 січня 2003 року корпорація "Paton" придбала 90% звичайних акцій, випущених корпорацією "Saliers" за 110 000 дол., у тому числі гудвіл 20 000 дол. На цю саму дату корпорація "Saliers" придбала 15% у капіталі корпорації "Paton" за балансовою вартістю 66 000 дол.

* Jencen D.L., Coffman E.N., Stephens R.G., Burns T.J. Advanced Accounting. Third edition. Mc Graw — Hill, Inc. 1994, p. 413—422.

Протягом 2003 року корпорація "Paton" звітувала про прибуток від своїх власних операцій у сумі 50 000 дол. і сплатила дивіденди 9 000 дол., включаючи 1 350 дол. ($0,15 \cdot 9\,000$ дол.), сплачені корпорації "Saliers". Протягом цього року "Saliers" звітувала про прибуток від своїх власних операцій 15 000 дол. і сплатила дивіденди 4 000 дол., включаючи 3 600 дол. ($0,9 \cdot 4\,000$ дол.), сплачені корпорації "Paton".

Баланси обох компаній на 1 січня 2003 року (одразу після взаємних інвестицій) наведено в табл. 21.12.

Таблиця 21.12. Баланс на 1 січня 2003 року

дол.

Стаття	Корпорація "Paton"	Корпорація "Saliers"
Інвестиції в "Saliers"	110 000	—
Інвестиції в "Paton"	—	66 000
Інші активи	330 000	34 000
Разом активи	440 000	100 000
Випущений акціонерний капітал	300 000	75 000
Нерозподілений прибуток	140 000	25 000
Разом капітал	440 000	100 000

Метод викуплених власних акцій

За цим методом придбання звичайних акцій материнського підприємства його дочірнім підприємством розглядається як викуп власних акцій, санкціонований материнським підприємством.

Виходячи з цього, сума, що дорівнює інвестиції дочірнього підприємства в його материнське підприємство, вираховується з акціонерного капіталу в консолідованому балансі.

Оскільки корпорація "Saliers" володіє менше ніж 20% капіталу материнського підприємства, вона застосовує метод собівартості для обліку інвестицій у корпорацію "Paton".

Виходячи з цього, корпорація "Saliers" визнає прибутком від інвестицій у корпорацію "Paton" лише свою частку в дивідендах, яка дорівнює 1 350 дол.

Це означає, що загальний чистий прибуток корпорації "Saliers" за 2003 рік дорівнює 16 350 дол. ($15\,000 + 1\,350$).

Своєю чергою, корпорація "Paton", застосовуючи метод участі в капіталі, визнає 90% чистого прибутку "Saliers" за вирахуванням дивідендів, отриманих "Saliers" від корпорації "Paton".

Розрахунок доходу від участі в капіталі корпорації "Saliers", дол.:

Чистий прибуток дочірнього підприємства	16 350
Частка материнського підприємства ($16\,350 \cdot 0,9$)	14 715
	<hr/>
	14 715
Дивіденди, сплачені дочірньому підприємству	(1 350)
	<hr/>
Дохід від участі в капіталі	13 365.

У результаті балансова вартість інвестиції материнського підприємства зростає на 14 715 дол. та зменшилася на частку в дивідендах, оголошених дочірнім підприємством (0,9 · 4 000), що й призвело до загального зростання балансової вартості інвестиції в "Saliers" на 11 115 дол.

Процес консолідації фінансових звітів наведено в *табл. 21.13*.

Таблиця 21.13. Консолідація фінансових звітів в умовах взаємного володіння (із застосуванням методу викуплених власних акцій)

Стаття	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	"Paton"	"Saliers"	Дебет	Кредит		
Звіт про прибуток						
Прибуток від власних операцій	50 000	15 000				65 000
Прибуток від "Saliers"	13 365	—	1) 13 365			—
Прибуток від "Paton"	—	1 350	1) 1 350			—
Витрати на амортизацію						
Частка меншості (0,1 · 16 350)					1 635	(1 635)
Чистий прибуток	63 365	16 350	14 715		1 635	63 365
Звіт про власний капітал (фрагмент)						
Нерозподілений прибуток на 1.01.2003	140 000	25 000	2) 22 500		2 500	140 000
Чистий прибуток	63 365	16 350	14 715		1 635	63 365
Дивіденди	(7 650)	(4 000)		1) 3 600	(400)	(7 650)
Нерозподілений прибуток на 31.12.2003	195 715	37 350	37 215	3 600	3 735	195 715
Баланс						
Інвестиція в "Saliers"	121 115	—		1) 11 115 2) 110 000		
Інвестиція в "Paton"	—	66 000		3) 66 000		
Інші активи	374 600	46 350				420 950
Гудвіл	—	—	2) 20 000			20 000
Разом активи	495 715	112 350				440 950
Випущений акціонерний капітал	300 000	75 000	2) 67 500		7 500	300 000
Викуплені власні акції	—	—	3) 66 000			(66 000)
Нерозподілений прибуток	195 715	37 350	37 215	3 600	3 735	195 715
Частка меншості					(11 235)	11 235
Разом капітал	495 715	112 350	190 715	190 715	0	440 950

Такі регулюючі записи були відображені в наведеній вище *табл. 21.13*.

1. Виключений прибуток, отриманий від зв'язаних компаній:

<i>Д-т</i> рахунка "Прибуток від "Saliers"	13 365
<i>Д-т</i> рахунка "Прибуток від "Paton"	1 350
<i>К-т</i> рахунка "Нерозподілений прибуток"	3 600
<i>К-т</i> рахунка "Інвестиція в "Saliers"	11 115.

2. Виключення та перекласифікація залишку балансової вартості інвестиції материнського підприємства на початок року:

<i>Д-т</i> рахунка "Випущений акціонерний капітал" ("Saliers")	67 500
<i>Д-т</i> рахунка "Нерозподілений прибуток" ("Saliers")	22 500
<i>Д-т</i> рахунка "Гудвіл"	20 000
<i>К-т</i> рахунка "Інвестиції в "Saliers"	110 000.

3. Перекласифікація інвестиції дочірнього підприємства в материнське як викуплених власних акцій:

<i>Д-т</i> рахунка "Викуплені власні акції"	66 000
<i>К-т</i> рахунка "Інвестиції в "Paton"	66 000.

Метод розподілу

Цей метод, на відміну від методу викуплених власних акцій, враховує взаємні інвестиції при визначенні чистого прибутку материнського та дочірнього підприємств.

Для цього в нашому прикладі слід розв'язати систему рівнянь:

$$P = 50\,000 + 0,9 \cdot S$$

$$S = 15\,000 + 0,15 P.$$

У результаті підстановки другого рівняння у перше отримуємо:

$$P = 50\,000 + 0,9 (15\,000 + 0,15 P)$$

$$P = 50\,000 + 13\,500 + 0,135 P$$

$$0,865 P = 63\,500$$

$$P = 73\,410,404.$$

Звідси

$$S = 15\,000 + 0,15(73\,410,404)$$

$$S = 26\,011,56.$$

Виходячи з отриманих результатів, можемо розрахувати дохід від участі в капіталі "Saliers":

	"Paton"	"Saliers"	Разом
Прибуток від власних операцій	50 000	15 000	65 000
Включення прибутку "Saliers" до прибутку "Paton" (0,9 · 26 011,56)	23 410	(23 410)	

	"Paton"	"Saliers"	Разом
Включення прибутку "Paton" до прибутку "Saliers" (0,15 · 73 410,404)	11 012	11 012	
Прибуток після розподілу	62 398	2 602	65 000
Чистий прибуток материнського підприємства	62 398		
Частка меншості в чистому прибутку		2 602	
Разом			65 000

Отже, балансова вартість інвестиції материнського підприємства зросла на 13 748 дол. та зменшилася на частку в дивідендах дочірнього підприємства (0,9 · 4 000), що призвело до загального зростання балансової вартості вказаної інвестиції на 10 148 дол.

Консолідацію фінансових звітів наведено в *табл. 21.14.*

Таблиця 21.14. Консолідація фінансових звітів в умовах взаємного володіння (із застосуванням методу розподілу)

Стаття	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	"Paton"	"Saliers"	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про прибуток						
Прибуток від власних операцій	50 000	15 000				65 000
Прибуток від "Saliers"	12 398	—	1) 12 398			—
Прибуток від "Paton"	—	1 350	1) 1 350			—
Частка меншості (0,1 · 25 838)	—	—			2 602	(2 602)
Чистий прибуток	62 398	16 350	13 748		2 602	62 398
Звіт про власний капітал (фрагмент)						
Нерозподілений прибуток на 1.01.2003	140 000	25 000	2) 22 500 3) 21 000		2 500	119 000
Чистий прибуток	62 398	16 350	13 748		2 602	62 398
Дивіденди	(7 650)	(4 000)		3 600	(400)	(7 650)
Нерозподілений прибуток на 31.12.2003	194 748	37 350	57 248	3 600	4 702	173 748
Баланс						
Інвестиція в "Saliers"	120 148	—		1) 10 148 2) 110 000		
Інвестиція в "Paton"	—	66 000		3) 66 000		
Інші активи	374 600	46 350				420 950

Продовження табл. 21.14

1	2	3	4	5	6	7
Гудвіл	—	—	2) 20 000			20 000
Разом активи	494 748	112 350				440 950
Випущений акціонерний капітал	300 000	75 000	2) 67 500 3) 45 000		7500	255 000
Нерозподілений прибуток	194 748	37 350	57 248	3 600	4 702	173 748
Частка меншості	—	—			(12 202)	12 202
Разом капітал	494 748	112 350	189 748	189 748	0	440 950

Регулюючі записи 1, 2, які наведено в робочій таблиці (табл. 21.14), мають зміст, аналогічний записам у табл. 21.13.

Що стосується запису 3, то він означає виключення інвестиції дочірнього підприємства в материнське з одночасним виключенням відповідної частки капіталу материнського підприємства.

Порівняння розглянутих методів показує, що при методі викуплених власних акцій частка меншості в чистому прибутку дочірнього підприємства (1 635 дол.), розрахована як 10% чистого прибутку останнього, ігнорує повний вплив взаємного володіння та знижує величину частки меншості, на відміну від методу розподілу.

Проте саме метод викуплених власних акцій є найпоширенішим у практиці.

Крім того, саме цей метод найбільш узгоджується з підходом до відображення власних викуплених акцій, передбаченим МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”.

21.3. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО КОНСОЛІДАЦІЮ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Згідно з МСБО 27, у консолідованих фінансових звітах слід розкривати:

- ✓ підсумовану фінансову інформацію дочірніх підприємств або індивідуальну, або груп, які не консолідовані, включаючи суми підсумку активів, підсумку зобов'язань, доходів і прибутку чи збитку;
- ✓ характер відносин між материнською компанією та дочірнім підприємством, якщо материнська компанія не володіє в дочірньому підприємстві прямо чи непрямо понад половиною голосів;
- ✓ причини, які пояснюють, чому право власності, набуте прямо або непрямо через дочірні підприємства, на більше ніж половину голосів або потенційних прав голосу в об'єкті інвестування не надає контролю;
- ✓ звітну дату фінансових звітів дочірнього підприємства, якщо такі фінансові звіти були використані при складанні консолідованих фінансових звітів і звітна дата або звітний період є відмінними від материнської компанії, та причину використання різних звітних дат або періодів;

- ✓ характер та ступінь будь-яких значних обмежень (наприклад, унаслідок угод про позики або вимог регулятивного органу) щодо здатності дочірніх підприємств передавати кошти материнській компанії у вигляді грошових дивідендів або повернення позик чи авансів.

У випадку якщо окремі фінансові звіти підготовлені материнською компанією, яка згідно з МСБО 27 не складає консолідовані звіти, у цих окремих фінансових звітах слід розкривати:

- ✓ факт, що було використано звільнення від складання консолідованих звітів, назву і країну реєстрації або місцезнаходження підприємства, чиї консолідовані фінансові звіти, складені згідно з МСФЗ, були підготовлені для публічного використання, та адресу, де ці консолідовані фінансові звіти є доступними;
- ✓ перелік значних інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства та асоційовані компанії, включаючи назву, країну реєстрації або місцезнаходження, частку участі у капіталі і, якщо різні, частку утримуваних прав голосу;
- ✓ опис використання методів для обліку інвестицій, зазначених у переліку за вимогою, наведеною вище.

Якщо материнська компанія (інша, ніж материнська компанія, яка звільняється від складання консолідованих фінансових звітів), контролюючий учасник з часткою в СП або інвестор в асоційовану компанію готують окремі фінансові звіти, у цих окремих фінансових звітах слід розкривати:

- ✓ факт, що звіти є окремими фінансовими звітами, і причини, чому ці звіти підготовлені, якщо відсутня вимога за законодавством;
- ✓ перелік значних інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані компанії, включаючи назву, країну реєстрації або місцезнаходження, частку участі у капіталі, якщо різні, частку утримуваних прав голосу;
- ✓ методи, які використовувалися для обліку інвестицій, наведених у переліку за вимогою, зазначеною вище, з вказівкою, що фінансові звіти підготовлені згідно з вимогою МСБО 27, МСБО 28 та МСБО 31.

Далі наведено приклади розкриття інформації щодо консолідації фінансових звітів.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "STORA ENSO"

Примітка 1. Принципи обліку

Принципи консолідації

Консолідована фінансова звітність охоплює материнську компанію та всі компанії, в яких материнській прямо чи непрямо належить більше ніж 50% простих акцій (прав голосу). Звіти окремих компаній, в яких материнській компанії належить менше ніж 50% простих акцій, проте які перебувають під суттєвим впливом материнської компанії, також консолідуються.

Найбільш важливі дочірні компанії наведено в примітці 27. Окремі дочірні компанії, які суттєво не впливають на власний капітал Групи, що підлягає розподілу, виключені з консолідованої звітності.

Звітність асоційованих компаній, в яких материнській компанії належить від 20 до 50% простих акцій, включається до консолідованої звітності методом участі в капіталі. Найбільш важливі асоційовані компанії наведено у примітці 12.

Придбані компанії включаються до консолідованої фінансової звітності з дати їх придбання. Одночасно прибутки компаній Групи, що вийшли з неї протягом звітного періоду, враховуються при консолідації тільки до дати їх вибуття. Всі внутрішньогрупові операції, дебіторська заборгованість, зобов'язання та нереалізовані прибутки, а також розподіл прибутку в межах Групи виключаються. За необхідності в облікову політику дочірніх компаній вносилися зміни для досягнення зіставності з обліковою політикою, що затверджена для Групи. Частка меншості розкривається окремо від власного капіталу та прибутку кожної дочірньої компанії і відображується як окреме вирахування у звіті про фінансові результати та в балансі.

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за 2001 рік

Примітка 18: Основні дочірні та спільно контрольовані товариства
Нижче наведені основні дочірні товариства Групи:

Дочірнє товариство	Частка участі (акції, що голосують) на 31 грудня 2001 і 2000 рр.	Вид діяльності
ВАТ "Нафтохімагропром"	100%	Сільське господарство
ВАТ "Полімер — НКНХ"	100%	Виготовлення виробів із поліетилену
ВАТ "Трест ТСНХРС"	100%	Капітальний ремонт технологічного обладнання та будівництво
ВАТ "Нижньокамськ-нафтохім-сервіс"	100%	Торгово-комерційна діяльність
ВАТ "УОП "Нафтохім"	100%	Організація громадського харчування
ВАТ "Полімерхолодтехніка"	90%	Виготовлення деталей для гради-рень та ремонтні послуги
ВАТ "Транспорт Експрес"	73%	Транспортні послуги
ОУ Nizhex Scandinavia Ltd	50%	Реалізація нафтопродуктів
	(придбано 2001 р.)	

Усі дочірні товариства, включені до консолідації, діють на території Російської Федерації, за винятком ОУ Nizhex Scandinavia Ltd (далі "Nizhex"), яка створена на території Фінляндії. У 2001 і 2000 рр. суттєвих змін у структурі Групи не сталося.

У вересні 2001 р. за 158 млн рублів Компанія придбала фактичний контроль над 50% акціонерного капіталу "Nizhex". "Nizhex" займається реаліза-

дією нафтохімічної продукції Компанії та кількох інших російських підприємств у Скандинавських країнах. "Nizhex" вважається дочірнім товариством, оскільки Група здійснює контроль над її поточною операційною та фінансовою діяльністю.

Дана операція була відображена як придбання, яке здійснило наступний вплив на результати діяльності Групи протягом частини року, що закінчився 31 грудня 2001, і на фінансовий стан Групи на вказану дату:

Стаття	на 31 грудня 2001
Поточні активи	807
Непоточні активи	42
Поточні зобов'язання	(549)
Довгострокові зобов'язання	(13)
за період з 1 жовтня по 31 грудня 2001	
Прибуток від реалізації	494
Витрати	(423)
Прибуток до оподаткування	71
Витрати на податок з прибутку	(19)

ІНВЕСТИЦІЇ В АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА

Порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та розкриття інформації про них у фінансовій звітності встановлено МСБО 28 “Облік інвестицій в асоційовані підприємства”, який затверджено в листопаді 1988 року. Набрав чинності з 1 січня 1990 року.

1994 року текст МСБО 28 переформатовано, а протягом 1998—2000 років змінено окремі його параграфи для приведення у відповідність з МСБО 36 “Зменшення корисності активів”, МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”, МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

У грудні 2003 року МСБО 28 було переглянуто, після чого цей стандарт отримав назву “Інвестиції в асоційовані підприємства”. МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” замінює:

- ✓ МСБО 28 “Облік інвестицій в асоційовані підприємства”;
- ✓ ПКТ 3 “Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами”;
- ✓ ПКТ 20 “Облік за методом участі в капіталі: визнання збитків”;
- ✓ ПКТ 33 “Консолідація і метод участі в капіталі — потенційні права голосу та розподіл часток володіння”.

МСБО 28 не поширюється на інвестиції в асоційовані підприємства, які утримуються організаціями венчурного капіталу, взаємними фондами, трастами та подібними одиницями (зокрема, страховими фондами, пов’язаними з інвестиціями), які класифікуються як утримувані для операцій згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

У 2004 році до МСБО 28 було внесено зміни у зв’язку з прийняттям МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” і МСФЗ 5 “Активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”.

Переглянутий МСБО 28 набирає чинності для фінансових звітів за річний період, що починається з або після 1 січня 2005 року.

22.1. АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА МЕТОДИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ У НИХ

Згідно з МСБО 28, *асоційоване підприємство (Associate)* — це господарська одиниця, в якій інвестор має суттєвий вплив і яка не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора.

Така господарська одиниця може бути створена у формі корпорації, товариства тощо.

Суттєвий вплив (*Significant Influence*) означає повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль або не спільний контроль цієї політики.

Вважається, що інвестор має суттєвий вплив, якщо він володіє прямо або непрямо (через дочірні підприємства) 20% або більше голосів об'єкта інвестування.

Таке припущення зберігається, доки не буде чітко доведено протилежне.

Крім того, свідченням суттєвого впливу з боку інвестора звичайно є:

- а) його представництво в раді директорів (або аналогічному керівному органі) об'єкта інвестування;
- б) участь у політиці прийняття рішень об'єктом інвестування, зокрема щодо дивідендів та іншого розподілу капіталу;
- в) суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;
- г) взаємообмін управлінським персоналом;
- г) забезпечення необхідною технічною інформацією.

Згідно МСБО 28, інвестиції в асоційовані підприємства слід обліковувати за методом участі в капіталі, який буде розглянуто далі.

Проте метод участі в капіталі не застосовується у випадках, коли:

- 1) інвестиція класифікована як утримувана для продажу згідно з МСФЗ 5;
- 2) материнське підприємство, яке має асоційовані підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність;
- 3) інвестор є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому (материнському) підприємству;
- 4) інвестор є дочірнім підприємством, яке повністю не належить материнському підприємству; його власники (включаючи тих, що не мають права голосу) поінформовані та не заперечують проти того, що інвестор не застосовує метод участі в капіталі;
- 5) боргові інструменти та інструменти капіталу інвестора не продаються на відкритих ринках капіталу (місцевих та зарубіжних фондових біржах або на вторинних ринках);
- 6) інвестор не надає або не знаходиться в процесі надання фінансових звітів до комісії з цінних паперів або до іншого регуляторного органу з метою випуску будь-якого інструменту на відкритий ринок капіталу;
- 7) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство інвестора складає консолідовану фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами, яка є доступною для відкритого користування.

Інвестицію в асоційоване підприємство, яка класифікована як утримувана для продажу, слід обліковувати згідно з МСФЗ 5 "Активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність".

В окремих фінансових звітах інвестора його інвестицію в асоційоване підприємство слід відображати за собівартістю або згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Окремими фінансовими звітами (*Separate Financial Statements*) є звіти, подані материнським підприємством, інвестором або контролюючим учасником СП, в яких інвестиції обліковуються на основі прямої частки участі замість відображення результатів діяльності та чистих активів об'єкта інвестування.

Окремі фінансові звіти є звітами, що надаються на додаток до:

- ✓ консолідованих фінансових звітів;
- ✓ фінансових звітів, в яких інвестиції відображено за методом участі в капіталі;
- ✓ фінансових звітів, в яких частка контролюючого учасника в СП відображена із застосуванням пропорційної консолідації.

У разі оцінки інвестицій за собівартістю інвестор відображає інвестиції в асоційовані підприємства в балансі за фактичною собівартістю їх придбання, а дохід від інвестицій визнає лише в міру отримання дивідендів.

При цьому слід мати на увазі, що у складі доходу інвестора відображаються лише дивіденди, які є розподілом накопиченого чистого прибутку асоційованого підприємства.

Дивіденди, отримані понад такий прибуток, є відшкодуванням інвестиції та відображаються як зменшення її собівартості.



ПРИКЛАД 22.1

Компанія "Саксофон" придбала 30% у капіталі компанії "Апорт", сплативши 150 тис. грн. Через рік після придбання компанія "Апорт" оголосила дивіденди в сумі 60 тис. грн, у той час коли її нерозподілений прибуток становив 180 тис. грн (у тому числі чистий прибуток за рік після придбання — 40 тис. грн).

Якщо оцінка інвестиції здійснюється за її собівартістю в обліку компанії "Саксофон", слід зробити такий запис, тис. грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за нарахованими дивідендами" (60 · 0,3)	18
К-т рахунка "Дохід від дивідендів" (40 · 0,3).	12
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" (18—12)	6.

22.2. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА МЕТОДОМ УЧАСТІ В КАПІТАЛІ

Метод участі в капіталі (Equity Method) — це метод обліку, згідно з яким інвестиція первісно визнається за собівартістю та коригується з цього часу на зміни у частці інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Після дати придбання балансова вартість інвестиції коригується (збільшується або зменшується) на частку інвестора в прибутках (збитках) та інших змінах у капіталі асоційованого підприємства (рис. 22.1).

Інвестиції в асоційоване підприємство за методом участі в капіталі відображаються у складі непоточних активів інвестора.

При застосуванні методу участі в капіталі інвестор отримує дані про зміни в капіталі та результати діяльності асоційованого підприємства з його останніх фінансових звітів, що є в наявності.

При цьому фінансові звіти асоційованого підприємства звичайно складаються на ту саму дату (за той самий період), що і фінансові звіти інвестора.



Рис. 22.1. Оцінка інвестиції методом участі в капіталі

Якщо це неможливо, тоді використовують фінансові звіти, складені на різні дати, та здійснюють відповідні коригування впливу значних подій та операцій між інвестором і асоційованим підприємством, що існували між звітною датою асоційованого підприємства та звітною датою інвестора.

В будь-якому випадку різниця між датами звітності інвестора та асоційованого підприємства не повинна перевищувати три місяці.

Згідно з принципом послідовності тривалість звітного періоду та різниці у звітних датах повинні бути незмінними від одного періоду до іншого.

У разі застосування методу участі в капіталі відповідні коригування також здійснюють у фінансових звітах асоційованого підприємства, якщо воно застосовує іншу облікову політику, ніж інвестор, щодо подібних операцій (подій) за подібних обставин.

Якщо такі коригування неможливо здійснити, цей факт звичайно розкривають у фінансовій звітності.

Розглянемо процедури застосування методу участі в капіталі, які наведено на рис. 22.1, докладніше.

Дохід і втрати від участі в капіталі асоційованого підприємства

Частка інвестора в чистому прибутку (збитку) асоційованого підприємства за звітний період становить дохід (втрати) інвестора від участі в капіталі цього асоційованого підприємства. При цьому, якщо асоційоване підприємство має кумулятивні привілейовані акції, які належать іншим акціонерам, інвестор визначає свою частку в прибутку (збитках) після врахування дивідендів з таких акцій незалежно від того, чи були оголошені ці дивіденди.

Дохід (або втрати) від участі в капіталі за звітний період слід наводити окремою статтею у Звіті про прибутки та збитки інвестора.

На частку інвестора в чистому прибутку асоційованого підприємства збільшується балансова вартість інвестиції в це підприємство.

**ПРИКЛАД 22.2**

ТОВ "Банзай" 3 січня 2004 року придбало 40% акцій ВАТ "Кандиба" за 2000 тис. грн, що дає можливість інвестору суттєво впливати на діяльність ВАТ. На дату придбання акцій капітал ВАТ "Кандиба" включав, тис. грн:

Статутний капітал	2 400
Додатковий оплачений капітал	1 200
Резервний капітал	600
Нерозподілений прибуток	800
Разом	<u>5 000.</u>

Протягом 2004 року ВАТ "Кандиба" отримало чистий прибуток 700 тис. грн. В обліку ТОВ "Банзай" слід зробити такі записи.

На суму інвестиції у ВАТ "Кандиба", тис. грн:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	2 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	2 000.

На суму доходу від участі в капіталі за 2004 рік ($700 \cdot 0,4$), тис. грн

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	280
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованих підприємств"	280.

Таким чином, балансова вартість інвестицій у ВАТ "Кандиба" на 31 грудня 2004 року становить 2 280 тис. грн ($2 000 + 280$), що відображає частку інвестора в капіталі асоційованого підприємства

$$(5\ 000 + 700) \cdot 0,4.$$

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на частку інвестора в сумі чистого збитку, відображеного у Звіті про прибутки та збитки асоційованого підприємства.

При цьому складається бухгалтерський запис:

Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі асоційованого підприємства"	
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	

Коли частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює балансовій вартості інвестиції або перевищує її, тоді така інвестиція відображується в обліку та звітності за нульовою вартістю, а інвестор, своєю чергою, припиняє подальше відображення своєї частки у збитках асоційованого підприємства.

При цьому передбачено включати до балансової вартості інвестиції в асоційовані підприємства також будь-які довгострокові частки, які, по суті, є частиною чистих інвестицій інвестора. Прикладом таких статей є привілейовані акції та довгострокова дебіторська заборгованість. Проте не включається до таких часток дебіторська заборгованість покупців, кредиторська заборгованість постачальникам, забезпечені позики та інша довгострокова дебіторська заборгованість, яка адекватна заставі.

Якщо після цього асоційоване підприємство отримує прибуток, то інвестор звітує про свою частку в прибутку асоційованого підприємства лише після того, як його частка в прибутку досягла частки у чистих збитках асоційованого підприємства, яка не була визнана раніше.



ПРИКЛАД 22.3

Компанія "Рустам" придбала 30% акцій компанії "Космос" за їхньою балансовою вартістю 300 000 дол. Протягом наступних трьох років після придбання вказаної частини компанія "Космос" мала такі результати діяльності:

Рік	Чистий прибуток (збиток), дол.
1	(800 000)
2	(400 000)
3	250 000.

Виходячи з цього, в обліку компанії "Рустам" будуть зроблені такі записи, дол.:

1 рік ($800\,000 \cdot 0,3 = 240\,000$).	
Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі"	240 000
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	240 000.
2 рік ($400\,000 \cdot 0,3 = 120\,000$, але балансова вартість інвестиції на початок року лише 60 000).	
Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі асоційованого підприємства"	60 000
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	60 000.
3 рік ($250\,000 \cdot 0,3 - 60\,000 = 15\,000$)	
Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	15 000
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованого підприємства"	15 000.

Винятком з розглянутого правила є ситуація, коли інвестор бере на себе конструктивне або юридичне зобов'язання або є гарантом зобов'язань асоційованого підприємства та здійснює платежі за дорученням.

Частки в асоційованому підприємстві, не включені до балансової вартості інвестицій в асоційоване підприємство, слід обліковувати згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти".

Крім того, збитки, що продовжує нести асоційоване підприємство, можуть свідчити про зменшення корисності фінансових часток у ньому.

Зменшення корисності інвестиції в асоційоване підприємство визначається, виходячи з балансової вартості інвестиції після коригування її на збитки, що обліковуються методом участі в капіталі.



ПРИКЛАД 22.4

Припустімо, компанія "Рустам" бере на себе зобов'язання щодо погашення збитків компанії "Космос". Тоді в наведеному вище прикладі в роках 2 і 3 будуть зроблені такі записи, дол.:

Рік 2

Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі"	60 000
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	60 000.
одночасно	
Д-т рахунка "Інші витрати"	60 000
К-т рахунка "Інші зобов'язання"	60 000.

Рік 3

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	75 000
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованих підприємств"	75 000.

Дивіденди, отримані від асоційованих підприємств

Дивіденди, що отримані або підлягають отриманню від асоційованого підприємства, зменшують балансову вартість інвестиції в таке підприємство.

При цьому складається бухгалтерський запис:

Д-т рахунка "Грошові кошти" або рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів"

К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства".



ПРИКЛАД 22.5

Припустімо, що в прикладі 22.2 ВАТ "Кандиба" оголосило в 2004 році дивіденди в сумі 500 тис. грн. У цьому випадку на суму дивідендів, що належать ТОВ "Бан-зай", в обліку останнього слід зробити запис (500 · 0,4) тис. грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів"	200
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	200.

Податок на прибуток, пов'язаний з участю в капіталі асоційованих підприємств

Податки на прибуток, що виникають від інвестицій в асоційовані підприємства, відображаються в обліку інвестора згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".



ПРИКЛАД 22.6

Припустімо, що в розглянутих раніше прикладах 22.2 і 22.5 ставка податку на дивіденди становить 15%, а податок:

- утримується асоційованим підприємством, що сплачує дивіденди;
- сплачується інвесторами після надходження дивідендів.

У першому випадку в обліку ТОВ "Банзай" у 2004 році слід зробити такі записи:

1. На суму доходу від участі в капіталі ВАТ "Кандиба", тис. грн:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	280
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованих підприємств"	280.
2. На суму нарахованих дивідендів, що належать ТОВ "Банзай", тис. грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів"	170
Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі" (500 · 0,4 · 0,15)	30
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	200.
3. На суму коштів, отриманих від ВАТ "Кандиба" у вигляді дивідендів, тис. грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	170
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів"	170.

У другому випадку, тобто коли податок сплачується інвестором після надходження дивідендів, наведені вище записи матимуть такий вигляд:

 1. На суму доходу від участі в капіталі ВАТ "Кандиба", тис. грн:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	280
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованих підприємств"	280.

Одночасно на суму відстроченого податку на прибуток з отриманого доходу (280 · 0,15), тис. грн:

Д-т рахунка "Витрати з податку на прибуток"	42
К-т рахунка "Відстрочені податкові зобов'язання"	42.
 2. На суму оголошених дивідендів, що підлягають отриманню (500 · 0,4) тис. грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість за нарахованими дивідендами"	200
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	200.
 3. На суму коштів, отриманих у вигляді дивідендів, тис. грн:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	200
К-т рахунка "Дебіторська заборгованість за нарахованими дивідендами"	200.

Одночасно на суму податку на прибуток, що підлягає сплаті (200 · 0,15), тис. грн:

Д-т рахунка "Відстрочені податкові зобов'язання"	15
К-т рахунка "Поточне зобов'язання з податку на прибуток"	15.

Інші зміни у складі капіталу асоційованого підприємства

Капітал асоційованого підприємства може змінюватися не лише за рахунок чистого прибутку (збитку) звітної періоду або розподілу прибутку, а також у результаті зміни інших елементів капіталу, зокрема внаслідок:

- ✓ переоцінки основних засобів і фінансових інвестицій;
- ✓ курсових різниць за інвестиціями у закордонні підприємства;
- ✓ виправлення суттєвих помилок, допущених у попередніх звітних періодах;
- ✓ викупу раніше випущених акцій (часток) та їх повторного випуску в обіг тощо.

На суму вказаних змін також повинна бути належним чином скоригована балансова вартість інвестицій в асоційовані підприємства.

При цьому частку інвестора в змінах, безпосередньо визнаних у капіталі асоційованого підприємства, слід визнавати безпосередньо в капіталі інвестора та наводити у його Звіті про зміни власного капіталу.



ПРИКЛАД 22.7

На початку 2002 року компанія "Вулкан" придбала 35% акцій компанії "Ангор" за 350 тис. дол. Чистий прибуток компанії "Ангор" за 2004 рік становив 600 тис. дол., і дивіденди були оголошені та сплачені в сумі 200 тис. дол. Нижче наведено дані про власний капітал компанії "Ангор" на початок і кінець року, тис. дол.:

Стаття	На початок року	На кінець року
Випущений акціонерний капітал	1 000	1 000
Дооцінка основних засобів	—	140
Нерозподілений прибуток	—	400.

Виходячи з цього, в обліку компанії "Вулкан" слід зробити такі бухгалтерські записи, тис. дол.:

- Придбані акції компанії "Ангор":

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	350
К-т рахунка "Грошові кошти"	350.
- Визнана частка в чистому прибутку компанії "Ангор" за 2004 рік ($600 \cdot 0,35$):

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	210
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі асоційованих підприємств"	210.
- Визнана частка в сумі дооцінки основних засобів компанії "Ангор" у 2002 році ($140 \cdot 0,35$):

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	49
К-т рахунка "Дооцінка основних засобів"	49.
- Отримані дивіденди від компанії "Ангор" ($200 \cdot 0,35$):

Д-т рахунка "Грошові кошти"	70
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	70.



ПРИКЛАД 22.8

2 січня 2004 року компанія "Вулкан" придбала 40% (4 000 акцій) акцій компанії "Лаплас" за 24 000 дол. Наприкінці січня компанія "Лаплас" викупила в інших акціонерів 1 000 акцій за 7 000 дол. та анулювала їх.

Оскільки собівартість викуплених акцій (7 дол. за акцію) перевищує балансову вартість акцій, що припадає на частку компанії "Вулкан" (6 дол. за акцію), то фактично остання понесла збиток від цієї операції. При цьому внаслідок анулювання акцій частка компанії "Лаплас" відповідно зростає до:

$$\frac{4\,000}{10\,000 - 1\,000} = 44,44\%.$$

Звідси сума капіталу компанії "Лаплас", що належить компанії "Вулкан", дорівнює:

$$(60\,000 - 7\,000) \cdot 0,4444 = 23\,553 \text{ дол.}$$

Отже, частка компанії "Вулкан" зменшилася на 447 дол. ($24\,000 - 23\,553$).

Виходячи з цього, в обліку компанії "Вулкан" слід зробити такий запис, дол.:

- | | |
|--|------|
| Д-т рахунка "Додатковий сплачений капітал" або рахунка "Нерозподілений прибуток" | 447 |
| К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" | 447. |

Амортизація вартісної різниці

Інвестор може придбати частку в капіталі асоційованого підприємства, сплативши суму, що не збігається з придбаною часткою у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів останнього.

У цьому випадку після придбання інвестиції різниця між її собівартістю та часткою інвестора у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів асоційованого підприємства відображається в обліку інвестора відповідно до МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”.

Це означає, що балансова вартість інвестиції коригується в міру:

- реалізації (використання) поточних активів, що були переоцінені;
- амортизації, різниці між балансовою та справедливою вартістю активів, що амортизуються.

При цьому амортизація дооцінки відповідних активів відображається в обліку інвестора записом:

Д-т рахунка “Втрати від участі в капіталі”

К-т рахунка “Інвестиції в асоційовані підприємства”.

Відповідно амортизація суми уцінки активів буде відображена записом:

Д-т рахунка “Інвестиції в асоційовані підприємства”

К-т рахунка “Дохід від участі в капіталі”.

Гудвіл, включений до балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство, не розглядається окремо при застосуванні тесту щодо зменшення корисності, передбаченого МСБО 36. Такий тест застосовується до балансової вартості інвестиції у асоційоване підприємство.

У країнах англосаксонської групи в наведених вище записах замість рахунків втрат і доходів традиційно застосовують один рахунок — “Прибуток від участі в капіталі”. Проте це не змінює суті та результатів коригування.



ПРИКЛАД 22.9

Припустімо, що в прикладі 22.2 ТОВ “Банзай” придбало 40% акцій ВАТ “Кандиба” за 2 300 тис. грн, а справедлива вартість чистих активів останнього становить 5 500 тис. грн.

Різниця (500 тис. грн) між балансовою та справедливою вартістю чистих активів ВАТ “Кандиба” пов’язана з наступними статтями, тис. грн:

Стаття	Балансова вартість	Справедлива вартість	Різниця
Товари	400	500	100
Основні засоби	2 600	3 000	400
Разом	3 000	3 500	500

Таким чином, собівартість інвестиції в акції ВАТ “Кандиба” на 300 тис. грн перевищує частку інвестора в балансовій вартості придбаних чистих активів:

$$2\,300 - (5\,000 \cdot 0,4) = 300.$$

Ця сума складається з:

- ✓ частки у вартісній різниці щодо товарів ($100 \cdot 0,4$) 40 тис. грн
- ✓ частки у вартісній різниці щодо основних засобів ($400 \cdot 0,4$) 160 тис. грн
- ✓ гудвілу [$2\,300 - (5\,500 \cdot 0,4)$] 100 тис. грн.

Припустімо, що всі згадані вище товари були реалізовані в 2004 році, залишковий термін амортизації наведених основних засобів становить 5 років.

Використовуючи прямолінійний метод, різницю між собівартістю інвестиції та часткою інвестора в балансовій вартості придбаних чистих активів слід амортизувати таким чином, тис. грн:

Стаття	2004	2005	2006	2007	2008
Товари	40	—	—	—	—
Основні засоби	32	32	32	32	32
Разом	72	32	32	32	32

Отже, якщо чистий прибуток ВАТ "Кандиба" в 2004 році був 700 тис. грн, а сума оголошених дивідендів 500 тис. грн, то в обліку ТОВ "Банзай" наприкінці 2004 року слід зробити такі записи, тис. грн:

- 1) Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" 280
- К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі" 280
- 2) Д-т рахунка "Втрати від участі в капіталі" 72
- К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" 72
- 3) Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів" 200
- К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" 200.

У результаті наведених записів балансова вартість інвестиції у ВАТ "Кандиба" на кінець 2004 року дорівнюватиме:

$$2\,300 + 280 - 72 - 200 = 2\,308 \text{ тис. грн.}$$

На цю саму дату власний капітал ВАТ "Кандиба" становитиме:

$$5\,000 + 700 - 500 = 5\,200 \text{ тис. грн.}$$

Отже, балансова вартість інвестиції 2 308 тис. грн не дорівнює 40% від 5 200 тис. грн.

Це можна пояснити таким чином:

Балансова вартість інвестиції на 31 грудня 2004 р.	2 308 тис. грн
40% чистих активів ВАТ "Кандиба" на 31 грудня 2004 р.	2 080 тис. грн
Різниця на 31 грудня 2004 р.	228 тис. грн
Амортизація різниці у 2004 р.	72 тис. грн
Різниця на 3 січня 2004 р.	300 тис. грн.

Виключення нереалізованих прибутків і збитків

На відміну від процедур консолідації фінансових звітів, розглянутих у розділі 21, при застосуванні методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства виключаються лише результати (прибуток або збиток) операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Згідно з МСБО 28, частку інвестора в нереалізованих прибутках та збитках, які є наслідком операцій між інвестором та його асоційованим підприємством, слід виключати з прибутку від участі в капіталі.

Це правило не поширюється на нереалізовані збитки, які є наслідком зменшення корисності переданих активів. Тому такі збитки одразу відображаються в обліку інвестора як витрати звітного періоду.

Розглянемо кілька прикладів в обліку нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами.



ПРИКЛАД 22.10

Компанія "Сват" має 40% у капіталі компанії "Кум". Протягом 2002 року компанія "Кум" реалізувала товари компанії "Сват" з прибутком у сумі 500 тис. грн. На кінець 2002 року 1/4 частина цих товарів ще не була реалізована компанією "Сват". Ставка податку на прибуток становить 30%.

Загальний чистий прибуток компанії "Кум" за 2002 рік був 2 000 тис. грн, а сума сплачених дивідендів становила 800 тис. грн.

Згідно з методом участі в капіталі в обліку компанії "Сват" слід зробити такі записи:

1. Відображений дохід від участі в капіталі ($2\,000 \cdot 0,4$) тис. грн:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	800
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	800.

2. Відображені дивіденди, що підлягають отриманню від асоційованої компанії ($800 \cdot 0,4$) тис. грн:

Д-т рахунка "Дебіторська заборгованість з нарахованих дивідендів"	320
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	320.

3. Виключається сума нереалізованого чистого прибутку від операції з асоційованим підприємством [$500 \cdot 0,4 \cdot 0,25 (1 - 0,3)$], тис. грн:

Д-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	35
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	35.

У міру реалізації цих товарів буде визнаватися відповідно частка прибутку.

Наприклад, якщо у наступному звітному періоді компанія "Сват" реалізує 80% залишку товарів, придбаних у компанії "Кум" протягом 2002 року, тоді в обліку компанії "Сват" буде зроблено запис ($35 \cdot 0,8$), тис. грн:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	28
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	28.

У разі продажу непоточних активів відстрочений прибуток або збиток визнається в міру нарахування амортизації цих активів покупцем.



ПРИКЛАД 22.11

У грудні 2003 року американська компанія "Урсула", яка володіє 25% акцій компанії "Шкот", реалізувала останній устаткування (первісна вартість 60 000 дол., накопичена амортизація 20 000 дол.) зі збитком — 10 000 дол.

Устаткування має залишковий термін експлуатації 5 років, а його амортизація здійснюється прямолінійним методом.

У цьому випадку будуть зроблені такі записи:

1. Продаж устаткування, дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	30 000
Д-т рахунка "Накопичена амортизація"	20 000
Д-т рахунка "Збиток від продажу основних засобів"	10 000
К-т рахунка "Основні засоби"	60 000.

2. На суму нереалізованого збитку від продажу устаткування (10 000 · 0,25), дол.:

Д-т рахунка "Витрати майбутніх періодів"	25 00
К-т рахунка "Збиток від продажу основних засобів"	2 500.

Протягом наступних п'яти років в обліку компанії "Урсула" щорічно буде відображена 1/5 відстроченого збитку, дол.:

Д-т рахунка "Збиток від продажу основних засобів"	500
К-т рахунка "Витрати майбутніх періодів"	500.

Аналогічний підхід до виключення нереалізованих прибутків і збитків застосовується до результатів операцій між спільним підприємством та його контролюючим учасником (див. розділ 23).

Збиток від зменшення корисності інвестицій в асоційовані підприємства

У разі отримання свідчення про можливість зменшення корисності інвестиції в асоційоване підприємство інвестору слід обчислити та відобразити в обліку збиток від зменшення корисності.

Згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів", збитком від зменшення корисності інвестиції є сума, на яку балансова вартість цієї інвестиції перевищує суму її очікуваного відшкодування.

Своєю чергою, сумою очікуваного відшкодування інвестиції є більша з двох оцінок: справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж) та вартості її використання.

Сума очікуваного відшкодування інвестиції визначається для кожного окремого асоційованого підприємства, якщо воно не генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, які значною мірою не залежать від надходжень від інших активів інвестора.

Для визначення вартості використання інвестиції підприємству слід оцінювати:

- свою частку теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, які, як очікується, будуть генеровані об'єктом інвестування в цілому, включаючи грошові потоки від операцій об'єкта інвестування та надходження після остаточного вибуття інвестиції;
- теперішню вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від дивідендів, отриманих від інвестиції та від остаточного її вибуття.

За належними припущеннями, обидва підходи забезпечують однаковий результат.

На суму збитку від зменшення корисності інвестицій складається запис:

Д-т рахунка "Збиток від зменшення корисності"
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства".

22.3. ЗМІНА МЕТОДУ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ

Зміна методу обліку інвестиції може бути пов'язана зі зміною:

- ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування;
- умов діяльності об'єкта інвестування;
- класифікації інвестиції як утримуваної для продажу.

Згідно з МСБО 28, інвестиція відображається в обліку інвестора за методом участі в капіталі, починаючи з дати, коли об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого підприємства.

Якщо первісно інвестор мав частку в іншому підприємстві, але не мав суттєвого впливу, то така інвестиція відображалася в обліку інвестора за собівартістю або справедливою вартістю. Якщо пізніше інвестор набуває суттєвого впливу, то об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого підприємства, а інвестор може застосовувати метод участі в капіталі для обліку такої інвестиції.

У цьому випадку слід скоригувати балансову вартість інвестиції для приведення її у відповідність до методу участі в капіталі.



ПРИКЛАД 22.12

2 січня 2000 року компанія "Султан" придбала 10% акцій компанії "Гарпун", сплативши 100 000 дол. На цю дату балансова вартість чистих активів компанії "Гарпун" дорівнювала 750 000 дол. Різниця між сплаченою сумою та балансовою вартістю придбаної частки в капіталі пов'язана з оцінкою основних засобів, залишковий термін експлуатації яких становить 10 років. Справедлива вартість інвестицій компанії "Султан" у цінні папери компанії "Гарпун" становила: на 31 грудня 2000 року — 114 000 дол., а на 31 грудня 2001 року — 103 000 дол.

3 січня 2002 року компанія "Султан" придбала додатково 30% акцій компанії "Гарпун" за 309 000 дол., коли балансова вартість чистих активів останньої була 830 000 дол. Різниця між сплаченою сумою та придбаною часткою в чистих активах, пов'язана з основними засобами, що мають залишковий термін експлуатації, 8 років.

Нижче наведено дані про чистий прибуток компанії "Гарпун" і дивіденди, сплачені компанії "Султан", дол.:

	Чистий прибуток	Дивіденди, сплачені компанії "Султан"
2000	70 000	3 000
2001	80 000	4 000
2002	110 000	14 000.

У 2000—2001 роках компанія "Султан" обліковувала інвестиції в компанію "Гарпун" за справедливою вартістю, а з 2002 року застосовує метод участі в капіталі.

Виходячи з цього, операції, пов'язані з інвестиціями в компанію "Гарпун", будуть відображені в обліку компанії "Султан" такими записами:

2 січня 2000 р. Придбання 10% акцій компанії "Гарпун", дол.:

Д-т рахунка "Інвестиції в цінні папери, доступні для продажу"	100 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	100 000.

- 31 грудня 2000 р. Отримані дивіденди від компанії "Гарпун", дол.:
- | | |
|------------------------------------|--------|
| Д-т рахунка "Грошові кошти" | 3 000 |
| К-т рахунка "Дохід від дивідендів" | 3 000. |
- 31 грудня 2000 р. Відображено зростання справедливої вартості інвестиції, дол.:
- | | |
|---|---------|
| Д-т рахунка "Інвестиції в цінні папери, доступні для продажу" | 14 000 |
| К-т рахунка "Дооцінка інвестицій" | 14 000. |
- 31 грудня 2001 року. Отримані дивіденди від компанії "Гарпун", дол.:
- | | |
|------------------------------------|--------|
| Д-т рахунка "Грошові кошти" | 4 000 |
| К-т рахунка "Дохід від дивідендів" | 4 000. |
- 31 грудня 2001 р. Відображено зменшення справедливої вартості інвестиції, дол.:
- | | |
|---|---------|
| Д-т рахунка "Дооцінка інвестицій" | 11 000 |
| К-т рахунка "Інвестиції в цінні папери, доступні для продажу" | 11 000. |
- 3 січня 2002 року. Відображено придбання додаткової частки в компанії "Гарпун" і коригування, пов'язане зі змінами справедливої вартості інвестиції, дол.:
- | | |
|---|---------|
| Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства" | 312 000 |
| К-т рахунка "Грошові кошти" | 309 000 |
| К-т рахунка "Нерозподілений прибуток" | 3 000. |
- Розрахунок суми коригування, відображеної за кредитом рахунка "Нерозподілений прибуток", наведено нижче.

	2000	2001	Разом
Частка компанії "Султан" у прибутку компанії "Гарпун" (10%)	7 000	8 000	15 000
Амортизація різниці між вартістю придбання та часткою в чистих активах $[100\ 000 - (750\ 000 \cdot 0,1) : 10]$	(2 500)	(2 500)	(5 000)
Отримані дивіденди	<u>(3 000)</u>	<u>(4 000)</u>	<u>(7 000)</u>
Коригування попереднього періоду	1 500	1 500	3 000.

3 січня 2002 року. Перекласифікація інвестиції, відображеної за справедливою вартістю в інвестицію, що обліковується за методом участі в капіталі, дол.:

Д-т рахунка "Дооцінка інвестицій"	3 000
К-т рахунка "Інвестиції в цінні папери, доступні для продажу"	3 000.

31 грудня 2002 року. Відображено дохід від участі в капіталі компанії "Гарпун" $[(110\ 000 \cdot 0,4) - 10\ 000*]$, дол.:

Д-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	34 000
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	34 000.

* Сума 10 000 дол., включена до розрахунку доходу від участі в капіталі, є амортизацією вартісної різниці та розрахована таким чином:

Придбання в 2000 році	$25\ 000 : 10 = 2\ 500$
Придбання в 2002 році	$[309\ 000 - (830\ 000 \cdot 0,3) : 8] = 7\ 500$
Разом	<u>10 000.</u>

31 грудня 2002 р. відображена сума дивідендів, отриманих від компанії "Гарпун", дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	14 000
К-т рахунка "Інвестиції в асоційовані підприємства"	14 000.

Інвестор має припинити використання методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства, починаючи з дати, коли він втратив суттєвий вплив на асоційоване підприємство. З цієї дати таку інвестицію слід обліковувати згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, крім випадків, коли асоційоване підприємство стає дочірнім або спільним підприємством.

Відповідно з вказаної дати балансова вартість такої інвестиції вважається її собівартістю з метою первісної оцінки як фінансового активу згідно МСБО 39.



ПРИКЛАД 22.13

Компанія “Малкольм” володіє 30 000 акцій (30%) компанії “Дункан”, які вона придбала за 600 тис. дол. п'ять років тому. 1 липня 2003 року компанія “Малкольм” продала 15 000 акцій за 500 тис. дол.

На 1 січня 2003 року балансова вартість інвестиції в компанію “Дункан” становила 900 тис. дол., а чистий прибуток останньої за перше півріччя 2003 року дорівнює 150 тис. дол.

Виходячи з цього, 1 липня 2003 року в обліку компанії “Малкольм” слід зробити такі записи:

1. Відображений дохід від участі в капіталі компанії “Дункан” за перше півріччя 2003 року $(150\,000 \cdot 0,3)$, дол.:

Д-т рахунка “Інвестиції в асоційовані підприємства”	45 000
К-т рахунка “Дохід від участі в капіталі”	45 000.

2. Відображений дохід від продажу акцій, дол.:

Д-т рахунка “Грошові кошти”	500 000
К-т рахунка “Дохід від продажу інвестицій”	500 000.

3. Списана балансова вартість реалізованих акцій $[(900\,000 + 45\,000) \cdot 0,5]$, дол.:

Д-т рахунка “Собівартість реалізованих інвестицій”	472 500
К-т рахунка “Інвестиції в асоційовані підприємства”	472 500.

4. Перекласифікація інвестиції в компанію “Дункан”, що залишилася, дол.:

Д-т рахунка “Інвестиції в акції, доступні для продажу”	472 500
К-т рахунка “Інвестиції в асоційовані підприємства”	472 500.

Якщо інвестиція в асоційоване підприємство, раніше класифікована як утримувана для продажу, вже не задовольняє критерії такої класифікації, її слід обліковувати за методом участі в капіталі з дати класифікації її як утримуваної для продажу. У фінансові звіти за періоди з цієї дати слід внести відповідні зміни.

22.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА

До останнього перегляду МСБО 28 вимагав розкривати наступну інформацію щодо його асоційованих підприємств:

- 1) перелік та опис значних асоційованих підприємств із зазначенням частки інвестора в капіталі кожного підприємства та частки прав голосу, що належить інвестору, якщо остання відрізняється від частки в капіталі;
- 2) методи, що застосовуються для обліку інвестицій в асоційовані підприємства;

- 3) свою частку в непередбачених зобов'язаннях асоційованого підприємства, а також в його зобов'язаннях капітального характеру, за якими також існує непередбачена відповідальність інвестора;
- 4) непередбачені зобов'язання, що виникають внаслідок окремої відповідальності інвестора за всіма зобов'язаннями асоційованого підприємства.

Далі наведено приклади розкриття такої інформації в примітках до фінансових звітів.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "STORA ENSO" за 2002 рік

млн євро	2000	2001	2001
Історична собівартість на 1 січня	133,2	178,2	231,2
Різниця при переведенні валют	-0,2	-8,5	-27,9
Збільшення	59,0	127,5	38,3
Вибуття	-13,8	-65,4	-115,3
Передача іншим компаніям	—	-0,6	-1,8
Історична собівартість на 31 грудня	178,2	231,2	124,5
Коригування капіталу щодо інвестицій в асоційовані компанії на 1 січня	32,3	35,4	75,5
Приріст капіталу в асоційованих компаніях	20,6	79,6	14,6
Різниця при переведенні валюти	6,3	-2,4	0,1
Дивіденди, одержані протягом року	-1,2	-14,9	-9,5
Податки	-7,0	-23,0	0,3
Вибуття та інші зміни	-15,6	0,8	6,2
Коригування капіталу на 31 грудня	35,4	75,5	87,2
Балансова вартість інвестицій в асоційовані компанії на 31 грудня	213,6	306,7	211,7

Збільшення в 2002 році пов'язане головним чином з придбанням 41% власності в компанії "Tornator Timberland Oy", яку було засновано згідно з фінським законодавством в обмін на продаж значної частки фінських лісних активів "Stora Enso" (див. примітку 5). Є намір надалі зменшувати частку Групи, але володіння буде далі обліковуватись методом участі в капіталі, поки частка не зменшиться нижче ніж 20%. Основне вибуття в 2002 році пов'язане з продажем на суму 18,5 млн акцій "Billerud AB", які становлять 29,5% акціонерного капіталу компанії. Чисте надходження від продажу в сумі 1 667 млн шведських крон (182,1 млн євро) забезпечили прибуток в сумі 702 млн шведських крон (76,7 млн євро). Залишкова власність Групи в "Billerud" зараз включає 300 000 акцій, які оцінюються в 3,1 млн євро та становлять 0,5% акціонерного капіталу та голосів; вони відображені як акції, що котируються у складі інвестицій, доступних для продажу. Основне вибуття в 2001 році також пов'язане з "Billerud AB" та включає продаж у жовтні 40% володіння Групи, що становить 20% капіталу цієї компанії, за 580,7 млн шведських крон (62,8 млн євро) за ціною, яка приблизно дорівнює балансовій вартості. На кінець року "Stora Enso" має 30% акцій.

Основні асоційовані компанії		На 31 грудня			
Компанія	Місце знаходження	2002	2000	2001	2002
		%	млн євро		
Sunila Oy (pulp mill)	Фінляндія	50,0	51,4	51,8	45,3
Tornator Timberland Oy (forest)	Фінляндія	41,0	—	—	29,2
Billerud AB (pulp, SC, fluting, kraft papers)	Швеція	N/A	—	100,2	—
Thiele Kaolin Company	США	34,9	—	36,7	34,1
Steveco Oy (stevedoring)	Фінляндія	34,3	14,1	15,2	14,9
Veracel (pulp mill project)	Бразилія	45,0	55,7	49,5	27,3
Mitsubishi HiTec Paper Bielefeld GmbH (technical office papers)	Німеччина	24,0	19,3	18,1	17,7
Mitsubishi HiTec Paper Flensburg GmbH (technical office papers)	Німеччина	24,1	5,7	5,2	4,5
			146,2	276,7	173,0
Інші			67,4	30,0	38,7
Балансова вартість на 31 грудня			213,6	306,7	211,7

Переглянутий МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” передбачає розкриття такої інформації про асоційовані підприємства:

- ✓ справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства;
- ✓ узагальнену фінансову інформацію про асоційовані підприємства, зокрема агреговані суми активів, зобов'язань, доходів та прибутку або збитку;
- ✓ причини, з яких інвестор має суттєвий вплив на об'єкт інвестування, коли він не володіє прямо або непрямо (через дочірні підприємства) 20% або більше голосів (або потенціальних голосів, що надають повноваження);
- ✓ дату фінансових звітів асоційованого підприємства, які використано при застосуванні методу участі в капіталі, коли звітна дата або звітний період асоційованого підприємства відрізняється від дати та періоду звітності інвестора з поясненням причини такої різниці;
- ✓ характер та масштаби будь-яких значних обмежень (зокрема, в результаті боргових угод або регуляторних вимог) щодо здатності асоційованих підприємств передавати кошти інвестору у формі дивідендів (в грошовій формі) або погашення позик чи авансів;
- ✓ невизнану частку збитків асоційованого підприємства за звітний період та наростаючим підсумком, якщо інвестор припинив визнання своєї частини збитків асоційованого підприємства;
- ✓ факт, що асоційоване підприємство не обліковується із застосуванням методу участі в капіталі;
- ✓ узагальнену фінансову інформацію про асоційовані підприємства, індивідуально або в групах, які не обліковуються з використанням методу участі

в капіталі, зокрема суми активів, підсумку зобов'язань, доходів та прибутку або збитку.

У випадку обліку інвестицій в асоційовані підприємства з використанням методу участі в капіталі окремо слід розкривати:

- ✓ частку інвестора у прибутку або збитку;
- ✓ балансову вартість інвестицій;
- ✓ частку інвестора в діяльності асоційованих підприємств, яку було припинено.

Крім того, згідно з МСБО 37, інвестор має розкривати:

- ✓ його частку в непередбачених зобов'язаннях асоційованого підприємства, взятих спільно з іншими інвесторами;
- ✓ ті непередбачені зобов'язання, що виникають внаслідок окремої відповідальності інвестора за всіма або частиною зобов'язань асоційованого підприємства.

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

Методи обліку спільної діяльності та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності розглядаються в МСБО 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”. Він виданий у грудні 1990 р. та набрав чинності 1 січня 1992 р.

У грудні 2003 року МСБО 31 було переглянуто, після чого він отримав назву “Частки в спільних підприємствах”. У 2004 році до МСБО 31 було внесено окремі заміни у зв’язку з прийняттям МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” і МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”. Переглянутий МСБО 31 слід застосовувати до фінансових звітів за річний період, який починається з або після 1 січня 2005 року. МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах” застосовується для обліку часток у спільній діяльності та відображення активів, зобов’язань, доходів і витрат СП в фінансових звітах контролюючого учасника та інвестора незалежно від форми та структури, в якій здійснюється спільна діяльність. Проте МСБО 31 не розповсюджується на частки контролюючого учасника в спільно контрольованих підприємствах, які утримуються:

- ✓ організаціями венчурного капіталу;
- ✓ взаємними фондами, трастами та подібними одиницями (зокрема, страховими фондами, пов’язаними з інвестиціями) та які класифікуються як призначені для операцій згідно з МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

23.1. СУТНІСТЬ І ВИДИ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Відповідно до МСБО 31, *спільна діяльність (Joint Venture)* — це господарська діяльність, яка є об’єктом спільного контролю двох або кількох сторін згідно з контрактною угодою між ними.

Спільний контроль (Joint Control) означає погоджений контрактною угодою розподіл контролю за господарською діяльністю та існує лише коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов’язані з діяльністю, вимагають одностайної згоди усіх сторін, що здійснюють контроль (контролюючих учасників). Виходячи з цього, всіх учасників спільної діяльності поділяють на контролюючих учасників та звичайних інвесторів.

Контролюючий учасник (Venturer) — це учасник спільної діяльності, який здійснює спільний контроль за нею.

Інвестор (Investor) — це учасник спільної діяльності, який не здійснює спільного контролю за цією діяльністю.

Контрактну угоду щодо спільної діяльності звичайно складають у письмовій формі у вигляді контракту чи протоколу переговорів між контролюючими учасниками або положень статутних документів.

Контрактна угода (Contractual Arrangement) визначає:

- ✓ характер і тривалість спільної діяльності та зобов'язання щодо звітування про неї;
- ✓ призначення керівного органу (ради директорів) і визначення права голосу контролюючих учасників;
- ✓ вкладення капіталу контролюючими учасниками;
- ✓ розподіл між контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат і результатів спільної діяльності;
- ✓ рішення, що вимагають згоди всіх або встановленої більшості контролюючих учасників.

Контрактною угодою на одного з контролюючих учасників може бути покладено обов'язок керівника (менеджера) спільної діяльності. Однак це не означає, що такий учасник контролюватиме цю діяльність, оскільки він діятиме в межах фінансової та операційної політики, узгодженої з іншими контролюючими учасниками, та делегованих йому повноважень. Отже, наявність контрактної угоди, яка встановлює спільний контроль, чітко відрізняє спільну діяльність від асоційованого та дочірнього підприємств, в яких інвестор має відповідно суттєвий вплив та контроль.

Спільна діяльність може здійснюватися в різних формах.

МСБО 31 розглядає **три найпоширеніші форми спільної діяльності:**

- ✓ спільно контрольовані операції;
- ✓ спільно контрольовані активи;
- ✓ спільно контрольовані підприємства.



Рис. 23.1. Класифікація спільної діяльності

Перші дві форми спільної діяльності не передбачають створення господарської одиниці особи, а наслідком третьої форми є заснування окремої юридичної особи — спільного підприємства (рис. 23.1).

Загальним для всіх форм спільної діяльності є наявність:

- а) двох або більше учасників діяльності, пов'язаних контрактною угодою;
- б) спільного контролю, який встановлено контрактною угодою.

Водночас різні форми та характер спільної діяльності обумовлюють певні особливості її обліку та відображення у фінансовій звітності.

23.2. СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ

Спільно контрольовані операції (Jointly Controlled Operation) — це діяльність, для здійснення якої два або більше контролюючі учасники об'єднують свої дії, ресурси та досвід з метою спільного виготовлення та збуту конкретної продукції.

Прикладом спільної діяльності є європейський консорціум з виробництва аеробусів.

Кожний контролюючий учасник такої діяльності має власні витрати і зобов'язання та отримує частку виручки від реалізації літака, яка визначається контрактною угодою. У цьому разі відповідні складові спільної діяльності відображаються в обліку кожним контролюючим учасником. Це означає, що кожний контролюючий учасник має наводити у фінансових звітах:

- ✓ активи, які ним контролюються, та зобов'язання, які він бере на себе;
- ✓ витрати, які він здійснює, та його частку в доході від спільної діяльності.

Окремий бухгалтерський облік результатів спільної діяльності не є обов'язковим, але звичайно ведеться на позабалансових рахунках з метою надання інформації керівництву для оцінки результатів спільної діяльності.



ПРИКЛАД 23.1

"Альфа" і "Омега" здійснюють спільну діяльність: "Альфа" купує товари, а "Омега" реалізує їх. Прибутки та збитки вони ділять порівну, а облік спільної діяльності здійснює "Омега". Упродовж звітнього періоду здійснено такі операції, дол.:

1. "Альфа" придбала і оплатила товари	5 220
2. "Альфа" сплатила витрати на зберігання товарів	495
3. "Омега" сплатила витрати на транспортування товарів	405
4. "Омега" сплатила інші витрати на збут	600
5. "Омега" реалізувала товари та отримала кошти від покупців	15 000
6. Розподілений прибуток від спільної діяльності	?
7. "Омега" перерахувала "Альфі" належну суму доходу	?

Після завершення всіх операцій на позабалансовому рахунку, відкритому "Омегою" для відображення спільної діяльності, будуть зроблені записи, подані на рис. 23.2.

Отже, "Омега" має перерахувати "Альфі" частину доходу від спільної діяльності, яка дорівнює сумі витрат "Альфи" та частині її прибутку від спільної діяльності:

$$5\,220 + 495 + 4\,140 = 9\,855 \text{ дол.}$$

В обліку "Альфи" та "Омеги" операції, пов'язані зі здійсненням спільної діяльності, будуть відображені записами, узгальненими на рис. 23.3 і 23.4.

Якби частина товарів на кінець звітнього періоду залишалася нереалізованою, їх слід було б списати із позабалансового рахунку "Спільна діяльність "Альфи" та "Омеги", а в обліку "Омеги" зробити запис:

Д-т рахунка "Покупки" (або "Запаси")

К-т рахунка "Спільна діяльність з "Альфою".

Рахунок "Спільна діяльність
"Альфи" та "Омеги"

1) 5 220	5) 15 000
2) 495	
3) 405	
4) 600	
Витрати 6 720	Дохід 15 000
Чистий прибуток	
(15 000 — 6 720 = 8 280):	
"Альфи" (1/2) 4 140	
"Омеги" (1/2) 4 140	
15 000	

Рис. 23.2. Позабалансовий облік результатів спільно контролюваних операцій

Рахунок у банку		Спільна діяльність з "Омегою"		Прибутки та збитки	
7) 9855	1) 5 220	1) 5 220	7) 9 855		6) 4 140
	2) 495	2) 495			
		6) 4 140			
		<u>9 855</u>	<u>9 855</u>		

Рис. 23.3. Відображення спільної діяльності в обліку "Альфи"

Рахунок у банку		Спільна діяльність з "Омегою"		Прибутки та збитки	
5) 15 000	3) 405	3) 405	5) 15 000		6) 4 140
	4) 600	4) 600			
	7) 9 855	6) 4 140			
		7) 9 855			
		<u>15 000</u>	<u>15 000</u>		

Рис. 23.4. Відображення спільної діяльності в обліку "Омеги"

23.3. СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ АКТИВИ

Спільно контрольовані активи (*Jointly Controlled Assets*) — це спільна діяльність, яка передбачає спільний контроль і часто спільне володіння учасниками активами (або активом), що були внесені або придбані ними з метою здійснення такої діяльності.

Прикладом спільно контрольованих активів є спільний контроль та експлуатація газопроводу, коли кожний учасник спільної діяльності використовує газопровід для транспортування продукції та несе певну частину витрат, пов'язаних з експлуатацією цього газопроводу.

Кожний учасник відображує у фінансових звітах:

- ✓ свою частку спільно контрольованих активів, відображених у складі відповідних статей балансу, а не як фінансову інвестицію;
- ✓ взяті на себе зобов'язання;
- ✓ свою частку зобов'язань, прийнятих спільно з іншими учасниками щодо спільної діяльності;
- ✓ дохід від продажу або використання його частки в продукції спільної діяльності, разом з його часткою у витратах, понесених у процесі спільної діяльності;
- ✓ витрати, понесені ним щодо частки участі в капіталі спільної діяльності.

У цьому разі при складанні консолідованої фінансової звітності не потрібні жодні коригування, оскільки відповідні активи, зобов'язання, доходи та витрати вже було відображено у фінансових звітах учасника.

Облік спільної діяльності може вестися в окремих реєстрах на позабалансових рахунках для відображення понесених витрат і розподілу прибутку. Окремі фінансові звіти щодо спільної діяльності складаються лише для потреб керівництва або у випадках, передбачених податковим законодавством.



ПРИКЛАД 23.2

Компанії "Аліса" та "Базиліо" спільно контролюють дитячий атракціон "Поле чудес", первісна вартість якого становить 600 000 грн, а період корисного використання дорівнює 10 років.

Кожна компанія сплатила 50 відсотків вартості активів атракціону. Облік спільної діяльності веде компанія "Аліса".

Згідно з контрактом прибутки від атракціону розподіляються в такій пропорції, відсотки:

компанія "Аліса" — 60;

компанія "Базиліо" — 40.

Протягом першого звітного року було здійснено такі операції, пов'язані з діяльністю атракціону, грн:

1. "Аліса" сплатила орендну плату	40 000
2. "Базиліо" сплатив зарплату персоналу, що обслуговує атракціон	70 000
3. Нараховано амортизацію обладнання	60 000
4. "Аліса" сплатила витрати на рекламу	10 000
5. На рахунок "Аліси" надійшла виручка від атракціону	300 000
6. Розподілений прибуток від діяльності атракціону	?
7. "Аліса" перерахувала "Базиліо" частку доходу	?

На позабалансовому рахунку, який веде компанія "Аліса", слід зробити записи, подані на рис. 23.5.

Виходячи з наведених записів, компанія "Аліса" має перерахувати компанії "Базиліо" 148 000 тис. грн, у тому числі:

витрати на зарплату 70 000
амортизація обладнання 30 000
прибуток від спільної діяльності 48 000.

В обліку компанії "Аліса" будуть зроблені записи, узагальнені на рис. 23.6.

В обліку компанії "Базиліо" спільну діяльність буде відображено у порядку, поданому на рис. 23.7.

Спільна діяльність "Аліси" та "Базиліо"	
1) 40 000	5) 300 000
2) 70 000	
3) 60 000	
4) 10 000	
180 000	
Розподіл прибутку:	
(300 000 — 180 000 = 120 000):	
прибуток "Аліси" 72 000	
прибуток "Базиліо" 48 000	
300 000	300 000

Рис. 23.5. Облік спільно контрольованих активів на позабалансовому рахунку

Основні засоби		Накопичена амортизація основних засобів			
300 000			3) 30 000		
Рахунок у банку		Спільна діяльність з "Базиліо"		Прибутки та збитки	
5) 300 000	1) 40 000	1) 40 000	5) 300 000		6) 72 000
	4) 10 000	3) 30 000			
	7) 148 000	4) 10 000			
		7) 148 000			
		6) 72 000			
		300 000	300 000		

Рис. 23.6. Відображення спільної діяльності в обліку компанії "Аліса"

Основні засоби		Накопичена амортизація основних засобів		
300 000		3) 30 000		
Рахунок у банку		Спільна діяльність з "Алісою"		Прибутки та збитки
7) 148 000	2) 70 000	2) 70 000	7) 148 000	6) 48 000
		3) 30 000		
		6) 48 000		
		148 000	148 000	

Рис. 23.7. Відображення спільної діяльності в обліку компанії "Базиліо"

23.4. СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА

Спільно контрольоване підприємство (Jointly Controlled Entity) — це спільна діяльність, яка передбачає створення корпорації, товариства або іншої господарської одиниці, в якій кожний учасник має свою частку.

Спільно контрольоване підприємство (далі спільне підприємство — СП) діє аналогічно до інших підприємств. Воно укладає контракти, залучає фінансування, контролює активи, бере на себе зобов'язання, несе витрати і отримує дохід.

Особливістю є лише те, що контрактна угода між учасниками встановлює спільний контроль за діяльністю СП.

Кожний учасник СП має право на отримання частки фінансових результатів або продукції спільного підприємства.

Спільне підприємство веде бухгалтерський облік своєї діяльності, складає та подає фінансову звітність згідно із законодавством та установчими документами.

Відображення інвестицій та інших операцій в обліку та звітності учасників СП

Облік частки інвестора в СП, який не здійснює спільного контролю, здійснюється згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" або згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства", якщо інвестор має суттєвий вплив на СП. В окремих фінансових звітах контролюючого учасника його частку в СП слід відображати за собівартістю або згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Якщо контролюючий учасник виконує функції керівника (менеджера) СП, винагороду (гонорар), отриману ним за виконання цих обов'язків, відображують в обліку такого учасника згідно з МСБО 18 "Дохід".

В обліку СП таку винагороду (гонорар), сплачену контролюючому учаснику, відображують у складі витрат спільного підприємства.

Операції між СП і його контролюючим учасником охоплюють також купівлю-продаж активів і внески учасників. Фінансові результати таких операцій визнаються в обліку контролюючого учасника з урахуванням їхньої сутності (рис. 23.8).

У разі якщо контролюючий учасник вкладає або продає активи СП і при цьому передає суттєві ризики та вигоди від володіння цими активами, йому слід

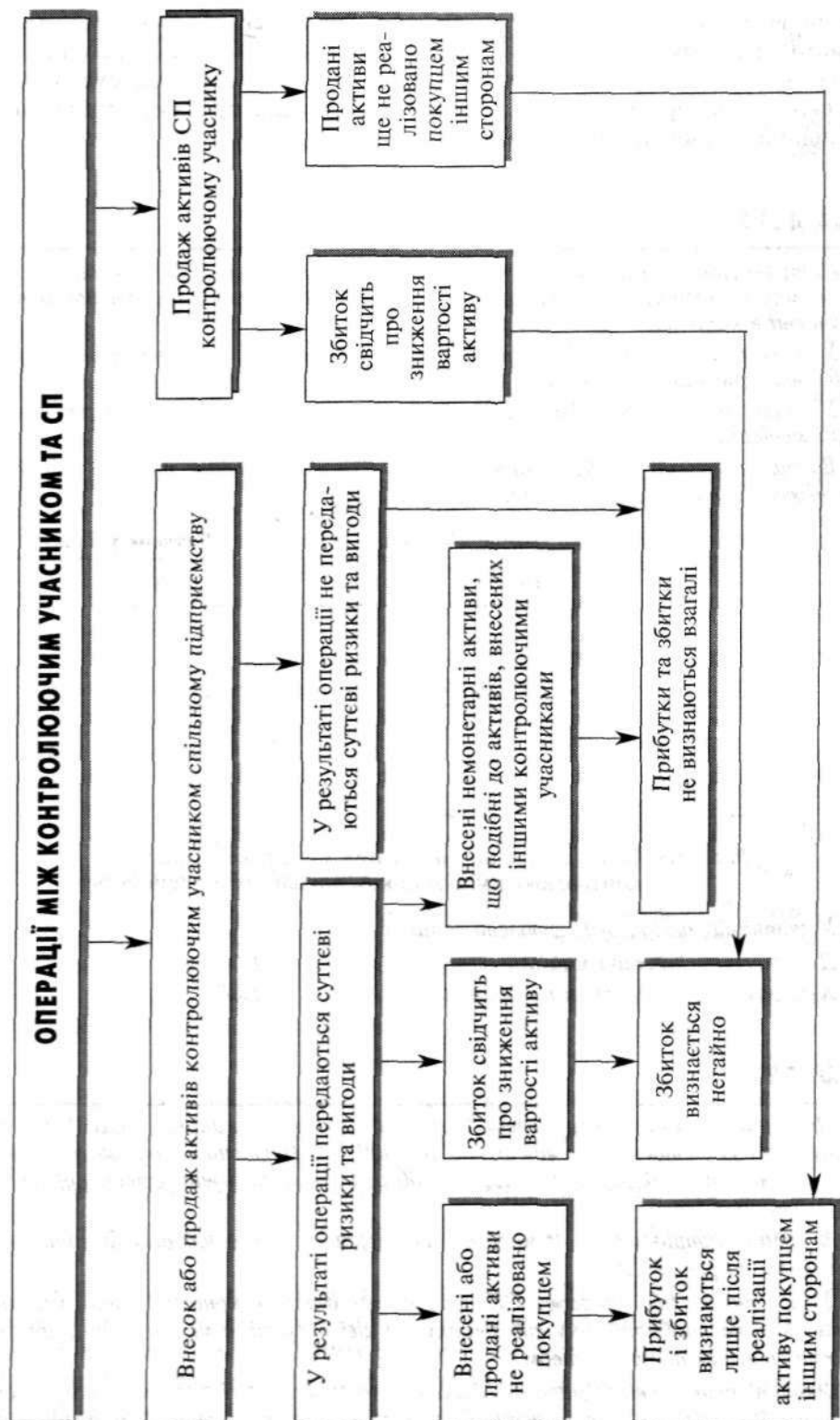


Рис. 23.8. Інтерпретація фінансових результатів операцій між СП і контролюючим учасником

визнавати лише ту частину прибутку або збитку від цієї операції, яка належить до часток інших контролюючих учасників. Частину прибутку або збитку, що припадає на частку контролюючого учасника, який вносить або продає активи, буде відображено в складі його фінансових результатів лише після продажу цих активів спільним підприємством іншим сторонам.



ПРИКЛАД 23.3

Підприємства "Алмаз" і "Смарагд" спільно контролюють підприємство "АБ", у якому мають частку 50 відсотків кожне та здійснюють облік цих часток методом участі в капіталі.

У лютому 2003 р. підприємство "Алмаз" продало СП "АБ" товарів на суму 20 000 дол. (собівартість товарів 16 000 дол.).

У квітні цього самого року СП "АБ" продало половину цих товарів іншим підприємствам.

Виходячи з цього, в обліку підприємства "Алмаз" продаж товарів СП буде відображено записами, наведеними на рис. 23.9.

Товари	Продаж	Рахунок у банку
16 000	16 000	20 000
→		
Прибутки та збитки		
2 000	2 000	
→		
Доходи майбутніх періодів		
2 000	2 000	
→		

Рис. 23.9. Облік операцій, пов'язаних з продажем товарів контролюючим учасником спільному підприємству

У квітні відповідно буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	1 000
К-т рахунка "Прибутки та збитки"	1 000.



ПРИКЛАД 23.4

На початку року підприємство "Смарагд" внесло до капіталу СП "АБ" устаткування за справедливою вартістю 100 000 дол. Первісна вартість устаткування становить 120 000 дол., знос 60 000 дол., а залишковий строк корисного використання 5 років.

В обліку підприємства "Смарагд" ця операція буде відображена записами, наведеними на рис. 23.10.

У разі внеску або продажу СП непоточних активів контролюючий учасник визнає свою частку прибутку або збитку від цієї операції в міру амортизації цих активів спільним підприємством.

Якщо підприємство "Смарагд" обліковує інвестиції в СП "АБ" методом участі в капіталі, вартість цих інвестицій у балансі підприємства "Смарагд" буде

Основні засоби	Продаж	Накопичена амортизація основних засобів
120 000	120 000	60 000
→	→	→
Прибутки та збитки		Дебіторська заборгованість
2 000	2 000	50 000
→	→	→
Доходи майбутніх періодів		Фінансові інвестиції в СП "АБ"
2 000	2 000	50 000
→	→	→

Рис. 23.10. Облік операцій, пов'язаних з продажем основних засобів контролюючим учасником спільному підприємству

відображено за вирахуванням відстроченого прибутку, пов'язаного з внеском устаткування до капіталу спільного підприємства, тобто $50\,000 - 20\,000 = 30\,000$ дол.

У результаті сума інвестиції відображатиме частку підприємства "Смарагд" у залишковій вартості устаткування $[1/2 (120\,000 - 60\,000) = 30\,000]$.

СП "АБ" нараховуватиме амортизацію отриманого устаткування за річною нормою 20 відсотків, тобто 20 000 дол. на рік.

Отже, через рік після внеску устаткування частка підприємства "Смарагд" у його вартості становитиме 40 000 дол. $[1/2 (100\,000 - 20\,000)]$.

Оскільки внаслідок нарахованої СП амортизації виникають витрати, які зменшують прибуток СП і відповідно дохід від участі в капіталі контролюючих учасників, підприємство "Смарагд" має зменшити балансову вартість інвестицій на 10 000 дол. $(1/2 \text{ від } 20\,000)$, що буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати від участі в капіталі"	10 000
К-т рахунка "Інвестиції в СП "АБ"	10 000.

Цей запис умовно припускає, що не було інших операцій у СП "АБ". У дійсності запис буде зроблено на загальну суму зміни частки підприємства "Смарагд" у капіталі СП "АБ" з урахуванням суми амортизації устаткування.

Одночасно підприємство "Смарагд" визнає $1/5$ відкладеного прибутку, тобто 4 000 дол., що буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	4 000
К-т рахунка "Прибутки та збитки"	4 000.

Після цього вирахування залишок відстроченого прибутку в сумі 16 000 дол. $(20\,000 - 4\,000)$ із вартості інвестицій у СП "АБ" (40 000 дол.) покаже частку підприємства "Смарагд" у залишковій вартості переданого устаткування:

$$1/2 [60\,000 - (60\,000 \cdot 0,2)] = 24\,000 \text{ дол.}$$

Слід зазначити, що згідно з Тлумаченням ПКТ-13 "Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників", прибутки або збитки внаслідок внеску немонетарних активів контролюючим учасником до капіталу СП не визнаються, якщо зазначені активи є подібними до тих активів, що були внесені іншими контролюючими учасниками. У цьому разі нереалізовані при-

бутки та збитки слід вираховувати з вартості відповідного немонетарного активу при складанні консолідованої фінансової звітності контролюючого учасника.

Контролюючий учасник повинен визнавати свою суму збитку, отриманого внаслідок внеску або продажу активів спільному підприємству, якщо ця операція свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або корисності непоточних активів.



ПРИКЛАД 23.5

Припустімо, що в прикладі 3 товари було реалізовано за 15 000 дол., що свідчить про падіння цін на них. У цьому разі збиток у сумі 1 000 дол. буде повністю списано на фінансові результати підприємства "Алмаз" у періоді продажу товарів, тобто в лютому 2003 р.

Прибутки та збитки взагалі не визнаються, якщо внаслідок внеску або продажу активів контролюючим учасником спільному підприємству не було передано суттєвих ризиків та вигід від володіння зазначеними активами.

Продаж активів спільним підприємством контролюючому учаснику

У разі придбання активів у спільного підприємства контролюючий учасник не може визнавати свою частку в прибутку або збитку СП від цієї операції, доки зазначені активи не будуть перепродані незалежній стороні.



ПРИКЛАД 23.6

СП "АБ" продало товари підприємству "Смарагд" на суму 70 000 дол. (собівартість товарів 58 000 дол.), які на дату балансу ще не були реалізовані на сторону.

В обліку підприємства "Смарагд" придбання товарів буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Товари" 70 000

К-т рахунка "Розрахунки з постачальниками" 70 000.

На суму нереалізованого прибутку:

Д-т рахунка "Доходи від участі в капіталі" 6 000

К-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 6 000.

До перепродажу цих товарів вони будуть відображені в балансі підприємства "Смарагд" за вирахуванням відстроченого прибутку, тобто в сумі 64 000 дол. (70 000 – 6 000). Після перепродажу товарів іншим підприємствам в обліку підприємства "Смарагд" буде зроблено запис, дол.:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів" 6 000

К-т рахунка "Доходи від участі в капіталі" 6 000.

У разі придбання непоточних активів відстрочений прибуток (або збиток) визнають аналогічним чином одночасно з нарахуванням амортизації зазначених непоточних активів.



ПРИКЛАД 23.7

СП "АБ" продало підприємству "Алмаз" автомобіль за 24 000 дол. (залишкова вартість автомобіля 18 000 дол., а залишковий строк корисного використання 4 роки). В обліку підприємства "Алмаз" придбання цього автомобіля буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Основні засоби"	24 000
К-т рахунка "Розрахунки з постачальниками"	24 000.

Частку підприємства "Алмаз" у прибутку СП "АБ" від продажу автомобіля буде відображено записом:

Д-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	3 000
К-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	3 000.

Придбаний автомобіль буде відображено в балансі підприємства "Алмаз" за чистою балансовою вартістю 21 000 дол., тобто за вирахуванням відстроченого прибутку.

За перший рік експлуатації автомобіля підприємство "Алмаз" нарахує амортизацію (прямолінійним методом) у сумі 6 000 дол. ($24\,000 : 4$), що буде відображено записом, дол.:

Д-т рахунка "Витрати на амортизацію"	6 000
К-т рахунка "Накопичена амортизація основних засобів"	6 000.

Одночасно амортизується 1/4 частина відстроченого прибутку, дол.:

Д-т рахунка "Доходи майбутніх періодів"	750
К-т рахунка "Витрати на амортизацію"	750.

У результаті на витрати буде списано лише амортизацію чистої балансової вартості автомобіля в сумі 5 250 дол. ($21\,000 : 4$).

У разі якщо в результаті продажу активів контролюючому учаснику СП отримало збиток, який свідчить відповідно про зменшення чистої реалізаційної вартості поточних активів або про зменшення корисності непоточних активів, контролюючий учасник повинен негайно визнати свою частку в збитку СП від цієї операції.

Відображення частки в СП у фінансових звітах контролюючого учасника

МСБО 31 передбачає два підходи до відображення частки контролюючого учасника в його фінансових звітах (крім окремих фінансових звітів): пропорційна консолідація або метод участі в капіталі.

Пропорційна консолідація

Пропорційна консолідація (Proportionate Consolidation) — це метод, згідно з яким частку учасника в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільного підприємства відображують у фінансових звітах контролюючого учасника СП як окремі статті або шляхом постатейного об'єднання.

У результаті пропорційної консолідації:

- ✓ баланс контролюючого учасника включає його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність;
- ✓ Звіт про прибутки та збитки контролюючого учасника включає його частку в доходах і витратах СП.

При постатейному форматі контролюючий учасник об'єднує свою частку в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах СП із сумами відповідних статей консолідованої звітності.



ПРИКЛАД 23.8

Фінансові звіти контролюючого учасника "А" та спільного підприємства "АВС", в якому йому належить 40 відсотків капіталу, наведено в табл. 23.1.

Таблиця 23.1. Звітність СП "АВС" та його контролюючого учасника "А"

тис. дол.

Стаття	Контролюючий учасник "А"	СП "АВС"	У тому числі частка "А"
Баланс на 31.12.2002 р.			
Основні засоби	7 852	1 000	400
Інвестиція в "АВС"	544	—	—
Запаси	3 568	550	220
Дебітори	1 040	160	64
Грошові кошти	2 016	490	196
Разом активи	15 020	2 200	880
Статутний капітал	8 000	900	360
Нерозподілений прибуток	3 040	500	200
Довгострокові зобов'язання	2 920	600	240
Поточні зобов'язання	1 060	200	80
Разом власний капітал та зобов'язання	15 020	2 200	880
Звіт про прибутки та збитки за 2002 р.			
Доходи	3 860	820	328
Витрати	2 100	680	272
Чистий прибуток	1 760	140	56

2002 р. СП "АВС" сплатило дивіденди учаснику "А" в сумі 40 тис. дол. Інвестицію в "АВС" відображено у звітності учасника "А" за собівартістю. СП "АВС" засновано в лютому 2002 р.

Виходячи з цих даних, консолідовану звітність учасника "А" подано в табл. 23.2 і табл. 23.3.

Таблиця 23.2. Консолідований баланс контролюючого учасника "А" на 31 грудня 2002 р.

тис. дол.

Стаття	Розрахунок консолідованої суми	Консолідована сума
1	2	3
Основні засоби	7 852+400	8 252
Інвестиція в "АВС"	544 - 360 - 200 + 56 - 40	0
Запаси	3 568 + 220	3 788

Продовження табл. 23.2

1	2	3
Дебітори	1040 + 64	1 104
Грошові кошти	2016 + 196	2 212
Разом активи	15 020 + 880 + 56 - 40	15 356
Статутний капітал	8000	8 000
Нерозподілений прибуток	3040 + 56 - 40	3 056
Довгострокові зобов'язання	2920 + 240	3 160
Поточні зобов'язання	1060 + 80	1 140
Разом власний капітал та зобов'язання	15 020 + 880 + 56 - 40	15 356

Таблиця 23.3. Консолідований Звіт про прибутки та збитки за 1999 р.

тис. дол.

Стаття	Розрахунок консолідованої суми	Консолідована сума
Доходи	3 860 + 328	4 188
Витрати	2 100 + 272	2 372
Чистий прибуток	1 760 + 56	1 816

У разі застосування другого формату частку контролюючого учасника в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах СП буде відображено окремими статтями у його консолідованих фінансових звітах (табл. 23.4 і 23.5).

Таблиця 23.4. Консолідований баланс контролюючого учасника "А" на 31 грудня 2002 р.

Стаття	Сума, тис. дол.
Основні засоби	7 852
Частка в основних засобах СП "АВС"	400
Усього основні активи	8 252
Запаси	3 568
Дебітори	1 040
Грошові кошти	2 016
Частка в поточних активах СП "АВС"	480
Усього поточні активи	7 104
Разом активи	15 356
Статутний капітал	8 000
Нерозподілений прибуток	3 040
Частка в нерозподіленому прибутку СП "АВС"	16
Усього нерозподілений прибуток	3 056
Довгострокові зобов'язання	2 920
Частка в довгострокових зобов'язаннях СП "АВС"	240
Усього довгострокові зобов'язання	3 160
Поточні зобов'язання	1 060
Частка в поточних зобов'язаннях СП "АВС"	80
Усього поточні зобов'язання	1 140
Разом власний капітал і зобов'язання	15 356

Таблиця 23.5. Консолідований Звіт про прибутки та збитки контролюючого учасника "А" за 2002 р.

Стаття	Сума, тис. дол.
Доходи учасника "А"	3 860
Частка в доходах СП "АВС"	328
Усього доходи	4 188
Витрати учасника "А"	2 100
Частка у витратах СП "АВС"	272
Усього витрати	2 372
Чистий прибуток учасника "А"	1 760
Частка в чистому прибутку СП "АВС"	56
Разом чистий прибуток	1 816

Отже, при обох форматах загальні суми активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, наведені в консолідованих фінансових звітах, збігаються.

Незалежно від формату, що застосовується, не дозволяється згортати в консолідованих звітах відповідно: активи та зобов'язання, доходи та витрати, крім випадків, коли таке згортання передбачено законодавством або є очікуваною реалізацією активу чи погашенням зобов'язань.

Розглянутий приклад є спрощеним.

Процедура пропорційної консолідації передбачає дії, аналогічні повній консолідації, в тому числі виключення внутрішніх операцій та сальдо.



ПРИКЛАД 23.9

1 січня 2002 р. компанії "Альфа" і "Бета" заснували СП "Фаст", яке реалізує будівельні матеріали (в тому числі частину продукції засновників).

Компанія "Альфа" внесла до статутного капіталу СП "Фаст" 8 млн дол. (що становить 40 відсотків капіталу) і виконує функцію керівника цього спільного підприємства. Компанія "Альфа" обліковує свої інвестиції в СП "Фаст" за собівартістю.

Протягом року компанія "Альфа" продала СП "Фаст" продукції на суму 1 840 тис. дол. Станом на 31 грудня 2002 р. запаси СП "Фаст" включають будматеріали на суму 500 тис. дол. (у тому числі валовий прибуток за нормою 25 відсотків).

Ставка податку на прибуток — 30 відсотків. СП "Фаст" сплатило засновникам дивіденди в сумі 55 тис. дол. та гонорар компанії "Альфа" за керівництво діяльністю СП — 16 тис. дол.

Фінансові звіти компанії "Альфа" і СП "Фаст" наведено в табл. 23.6 і 23.7.

Таблиця 23.6. Звіт про прибутки та збитки за 2002 р.

тис. дол.

Стаття	Компанія "Альфа"	СП "Фаст"
Продаж	68 200	11 760
Собівартість продажу	41 400	7 320
Валовий прибуток	26 800	4 440
Інший операційний дохід	3 000	60
Операційні витрати	18 000	2 000
Дохід від інвестицій	200	—
Податок на прибуток	3 600	750
Чистий прибуток	8 400	1 750

Таблиця 23.7. Звіт про прибутки та збитки за 2002 р.

тис. дол.

Стаття	Компанія "Альфа"	СП "Фаст"
АКТИВИ		
Основні засоби	120 000	43 200
Інвестиції в СП	8 000	—
Запаси	40 000	10 500
Інші поточні активи	68 000	24 300
Разом активи	236 000	78 000
Власний капітал і зобов'язання		
Статутний капітал	110 000	20 000
Нерозподілений прибуток	56 000	1 695
Поточні зобов'язання	70 000	56 305
Разом власний капітал і зобов'язання	236 000	78 000

Для складання консолідованих фінансових звітів компанії "Альфа" шляхом пропорційної консолідації необхідно зробити коригування.

1. Виключити частку (60%) іншого контролюючого учасника в доходах, витратах, активах і зобов'язаннях СП "Фаст", тис. дол.:

Д-т рахунка "Продаж" (11 760 · 0,6)	7 056
Д-т рахунка "Інший операційний дохід" (60 · 0,6)	36
Д-т рахунка "Поточні зобов'язання" (56 305 · 0,6)	33 783
Д-т рахунка "Статутний капітал" (20 000 · 0,6)	12 000
К-т рахунка "Собівартість продажу" (7 320 · 0,6)	4 392
К-т рахунка "Операційні витрати" (2 000 · 0,6)	1 200
К-т рахунка "Податок на прибуток" (750 · 0,6)	450
К-т рахунка "Основні засоби" (43 200 · 0,6)	25 920
К-т рахунка "Запаси" (10 500 · 0,6)	6 300
К-т рахунка "Інші поточні активи" (24 300 · 0,6)	14 580
К-т рахунка "Нерозподілений прибуток" (55 · 0,6)	33.

2. Виключити суму інвестицій компанії "Альфа" в СП "Фаст", тис. дол.:

Д-т рахунка "Статутний капітал"	8 000
К-т рахунка "Інвестиції в СП"	8 000.

3. Виключити частку компанії "Альфа" до внутрішнього продажу, тис. дол.:

Д-т рахунка "Продаж" (1 840 · 0,4)	736
К-т рахунка "Собівартість продажу"	736.

4. Виключити частку компанії "Альфа" в нереалізованому прибутку в запасах, тис. дол.:

Д-т рахунка "Собівартість продажу"	40
К-т рахунка "Запаси" (500 · 25/125 · 0,4)	40.

5. Вирахувати відстрочений податок із суми нереалізованого прибутку, тис. дол.:

Д-т рахунка "Відстрочений податковий актив" (40 · 0,3)	12
К-т рахунка "Податок на прибуток"	12.

6. Виключити з доходу компанії "Альфа" дивіденди, отримані від СП "Фаст", тис. дол.:
- Д-т рахунка "Дохід від інвестицій" (55 · 0,4) 22
- К-т рахунка "Нерозподілений прибуток" 22.
7. Виключити суму гонорару, отриманого за виконання адміністративних функцій, тис. дол.:
- Д-т рахунка "Інший операційний дохід" 16
- К-т рахунка "Операційні витрати" 16.
- Для узагальнення наведених записів і складання консолідованих фінансових звітів може бути використана спеціальна робоча таблиця (табл. 23.8).

Таблиця 23.8. Пропорційна консолідація фінансових звітів компанії "Альфа" за 2002 р.

Стаття	Компанія "Альфа"	СП "Фаст"	Коригування		Консолідо- вана сума
			Д-т	К-т	
ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ					
Продаж	68 200	11 760	1) 7 056 3) 736		72 168
Собівартість продажу	41 400	7 320	4) 40	1) 4 392 3) 736	43 632
Валовий прибуток	26 800	4 440			28 536
Інший операційний дохід	3 000	60	1) 36 7) 16		3 008
Операційні витрати	18 000	2 000		1) 1 200 7) 16	18 784
Дохід від інвестицій (у тому числі в СП-22)	200	—	6) 22		178
Прибуток до оподаткування	12 000	2 500			12 938
Податок на прибуток	3 600	750		1) 450 5) 12	3888
Чистий прибуток	8 400	1 750	7 906	6 806	9 050
БАЛАНС					
Основні засоби	120 000	43 200		1) 25 920	137 280
Інвестиції в СП	8 000	—		2) 8 000	—
Запаси	40 000	10 500		1) 6 300 4) 40	44 160
Інші поточні активи	68 000	24 300		1) 14 580	77 720
Відстрочені податкові активи	—	—	5) 12		12
Разом активи	236 000	78 000			259 172
Статутний капітал	110 000	20 000	1) 12 000 2) 8 000		110 000
Нерозподілений прибуток	56 000	1 695	7 906	1) 33 6) 22 6 806	56 650
Поточні зобов'язання	70 000	56 305	1) 33 783		92 522
Разом власний капітал і зобов'язання	236 000	78 000	61 701	61 701	259 172

Пропорційна консолідація припиняється з дати, коли контролюючий учасник СП перестає здійснювати спільний контроль за діяльністю спільного підприємства.

Метод участі в капіталі

Метод участі в капіталі (Equity Method) передбачає коригування балансової вартості інвестиції учасника в СП (первісне відображеної за собівартістю) відповідно до зміни чистих активів спільного підприємства. При цьому дохід від участі в капіталі, наведений у Звіті про прибутки та збитки учасника СП, відображує його частку в чистому прибутку (збитку) спільного підприємства.

Для коригування інвестицій у СП “Фаст” і доходу від інвестицій, відображених у фінансових звітах компанії “Альфа” (**приклад 23.9**), слід зробити такі записи:

1. Відображення доходу від участі в капіталі в СП.

Дохід компанії “Альфа” від участі в капіталі в СП “Фаст” становить 700 тис. дол. ($1\,750 \cdot 0,4$).

Оскільки частину цього доходу (в сумі отриманих дивідендів — 22 тис. дол.) вже було включено до Звіту про прибутки та збитки компанії “Альфа”, треба зробити запис:

Д-т рахунка “Інвестиції в СП”	678
К-т рахунка “Дохід від участі в капіталі”	678.

2. Виключення нереалізованого прибутку в запасах, тис. дол.:

Д-т рахунка “Продаж” ($500 \cdot 0,4$)	200
К-т рахунка “Собівартість продажу” ($200 - 40$)	160
К-т рахунка “Інвестиції в СП”	40.

3. Відображення відстроченого податку з нереалізованого прибутку:

Д-т рахунка “Інвестиції в СП”	12
К-т рахунка “Дохід від участі в капіталі”	12.

Після цих коригувань консолідовані фінансові звіти компанії “Альфа” матимуть вигляд, поданий у **табл. 23.9** і **23.10**.

Таблиця 23.9. Консолідований Звіт про прибутки та збитки компанії “Альфа” за 2002 р.

Стаття	Сума, тис. дол.
Продаж	68 000
Собівартість продажу	41 240
Валовий прибуток	26 760
Інший операційний дохід	3 000
Операційні витрати	18 000
Дохід від зростання капіталу	890
Прибуток до оподаткування	12 650
Податок на прибуток	3 600
Чистий прибуток	9 050

Таблиця 23.10. Консолідований Баланс компанії “Альфа” на 31 грудня 2002 р.

Стаття	Сума, тис. дол.
АКТИВИ	
Основні засоби	120 000
Інвестиції в СП	8 650
Запаси	40 000
Інші поточні активи	68 000
Разом активи	236 650
Статутний капітал	110 000
Нерозподілений прибуток	56 650
Поточні зобов'язання	70 000
Разом власний капітал і зобов'язання	236 650

Контролюючий учасник, який здійснює облік своєї частки методом участі в капіталі, має припиняти застосування цього методу, починаючи з дати, коли він втрачає спільний контроль або значний вплив у СП.

У деяких випадках ні пропорційна консолідація, ні метод участі в капіталі не застосовуються для відображення частки контролюючого учасника в СП. Це стосується випадків, коли:

- 1) частка в СП класифікована як утримувана для продажу згідно з МСФЗ 5;
- 2) материнське підприємство, яке також має частку в СП, не подає консолідовану фінансову звітність;
- 3) контролюючий учасник є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому (материнському) підприємству;
- 4) контролюючий учасник є дочірнім підприємством, яке повністю не належить материнському підприємству, та його власники (включаючи тих, хто не має права голосу) проінформовані та не заперечують проти того, що контролюючий учасник не застосовує пропорційну консолідацію або метод участі в капіталі;
- 5) боргові інструменти та інструменти капіталу контролюючого учасника не продаються на відкритих ринках капіталу (місцевих та зарубіжних фондових біржах або на вторинних ринках);
- 6) контролюючий учасник не надає або не знаходиться в процесі надання фінансових звітів до комісії з цінних паперів або іншому регуляторному органу з метою випуску будь-якого інструменту на відкритий ринок капіталу;
- 7) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство контролюючого учасника складає консолідовану фінансову звітність згідно з Міжнародними стандартами, яка доступна для відкритого користування.

Частку участі в СП, яку класифіковано як утримувану для продажу, слід обліковувати згідно з МСФЗ 5.

Якщо частка в СП, раніше класифікована як утримувана для продажу, вже не задовольняє критерії такої класифікації, її слід обліковувати методом пропорційної консолідації або методом участі в капіталі з дати, коли було застосовано її класифікацію як утримувану для продажу. У фінансові звіти за періоди з початку такої класифікації слід внести відповідні зміни.

У разі якщо СП стає дочірнім підприємством контролюючого учасника, він відображує (починаючи з дати отримання контролю) свою частку згідно з МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" відповідно з дати і коли СП стає асоційованим підприємством контролюючого учасника, останній застосовує МСБО 28 "Інвестиції в асоційоване підприємство" для обліку такої частки.

Розкриття інформації про участь у спільних підприємствах

Контролюючий учасник має наводити в примітках до фінансових звітів:

- а) перелік значних СП і опис часток у них, а також пропорційну частку власності, яку він утримує у спільних підприємствах;
- б) метод, що використовується для визнання його часток в СП.

При застосуванні методу участі в капіталі або пропорційної консолідації в по-статейному форматі для відображення часток в СП у фінансових звітах контролюючий учасник має розкривати сукупну суму таких елементів, пов'язаних з його частками в спільних підприємствах:

- ✓ поточні активи;
- ✓ непоточні активи;

- ✓ поточні (короткострокові) зобов'язання;
- ✓ непоточні (довгострокові) зобов'язання;
- ✓ доходи;
- ✓ витрати.

Розглянемо приклад такого розкриття.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "BAYER" за 2002 рік

Консолідовані компанії (фрагмент)

11 спільних підприємств — на одне менше, ніж в минулому році, — включено шляхом пропорційної консолідації відповідно до МСБО 31.

Їхній вплив на Баланс і Звіт про прибуток Групи має такий вигляд:

	млн євро
	2002
Непоточні активи	217
Поточні активи	151
Пенсійні забезпечення	(7)
Інші забезпечення	(11)
Фінансові зобов'язання	(61)
Інші зобов'язання	(53)
Чисті активи	236

	млн євро
	2002
Дохід	428
Витрати	383
Прибуток після оподаткування	45

Водночас контролюючому учаснику слід розкривати окремо від суми інших непередбачених подій:

- ✓ непередбачені події, які вплинули на частки контролюючого учасника в СП та його частку в кожній з непередбачених подій, що вплинули на нього разом з іншими контролюючими учасниками;
- ✓ власну частку непередбачених подій самих СП, щодо яких він несе умовні (непередбачені) зобов'язання;
- ✓ непередбачені події, які виникають внаслідок прийняття контролюючим учасником умовних зобов'язань щодо зобов'язань інших контролюючих учасників.

Крім того, контролюючий учасник має окремо розкривати такі зобов'язання за угодами щодо капітальних інвестицій:

- ✓ зобов'язання контролюючого учасника щодо його часток у СП та його частки в зобов'язаннях, які він має спільно з іншими контролюючими учасниками;
- ✓ свою частку в зобов'язаннях самих СП.

Розглянуті вимоги щодо розкриття інформації стосуються також контролюючого учасника, який не складає консолідованої фінансової звітності, оскільки не має дочірніх підприємств.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Надання інформації про зв'язані сторони вимагається згідно з МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", який був затверджений у березні 1984 року та набрав чинності 1 січня 1986 року. Після перегляду формату у 1994 році у текст МСБО 24 не було внесено суттєвих змін.

В грудні 2003 року МСБО 24 було переглянуто. Основні зміни, внесені до МСБО 24, є такими:

- ✓ вимагається розкриття інформації про компенсації ключовому управлінському персоналу;
- ✓ виключено огляд методів ціноутворення в операціях із зв'язаними сторонами та відповідні розкриття;
- ✓ до сфери дії стандарту включено підприємства, які контролюються державою;
- ✓ розширене визначення терміна "пов'язані сторони" та включено визначення терміна "близькі члени родини";
- ✓ розширено вимоги щодо розкриття інформації.

Переглянутий МСБО 24 набирає чинності для звітів за річний період, що починається з (або після) 1 січня 2005 року.

24.1. ВИЗНАЧЕННЯ ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Згідно з МСБО 24, *зв'язаною стороною (Related Party)* по відношенню до підприємства є сторона, яка:

- 1) прямо чи непрямо (через одного або кількох посередників):
 - ✓ контролює, спільно контролює або суттєво впливає на підприємство, що звітує;
 - ✓ знаходиться під спільним контролем разом з підприємством, яке звітує;
- 2) є асоційованим підприємством;
- 3) є спільним підприємством, в якому підприємство, що звітує, є контролюючим учасником;
- 4) є членом ключового управлінського персоналу підприємства або його материнської компанії;
- 5) є близьким членом родини фізичних осіб, які контролюють або суттєво впливають на підприємство, що звітує, або відносяться до його ключового управлінського персоналу;
- 6) є стороною, яку контролюють, або на яку суттєво впливають особи, що проживають (прямо або непрямо) з членами родини фізичних осіб, згаданих у п. 5;

7) є програмою (фондом) виплат по закінченні трудової діяльності працівникам підприємства, що звітує, або іншого підприємства, яке є його зв'язаною стороною.

При цьому під **контролем** (*Control*) розуміють повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства для досягнення вигід від його діяльності.

Відповідно **спільний контроль** (*Joint Control*) — це узгоджена за контрактом участь у контролі господарської діяльності.

Суттєвий вплив (*Significant Influence*) означає повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики підприємства, але не контроль за цією політикою. Суттєвий вплив звичайно досягається через частку володіння, статут або угоду.

До **ключового управлінського персоналу** (*Key Management Personnel*) належать особи, які (прямо або непрямо) мають повноваження та несуть відповідальність за планування, керівництво та контроль діяльності підприємства. До такого персоналу звичайно належать виконавчі та інші директори підприємства.

Близькими членами родини фізичної особи (*Close Members of the Family of an Individual*), згідно з МСБО 24, є ті члени родини, які можуть, як очікується, мати вплив на цю особу або бути під впливом, коли це стосується їхніх справ з підприємством. Зокрема, близькими членами родини фізичної особи можуть бути:

- ✓ чоловік або дружина фізичної особи та її дитина;
- ✓ дитина чоловіка або дружини фізичної особи;
- ✓ утриманці фізичної особи та її чоловіка або дружини.

Судження щодо наявності стосунків між зв'язаними сторонами базується на аналізі сутності їхніх відносин, а не на формальній угоді або іншій юридичній формі таких відносин.

Схематично основні зв'язані сторони підприємства наведено на **рис. 24.1**.



Рис. 24.1. Зв'язані сторони підприємства, що звітує

Проте згідно з МСБО 24 не вважаються зв'язаними сторонами:

- 1) два підприємства, лише тому, що вони мають спільного директора або інший ключовий управлінський персонал;
- 2) два контролюючих учасника лише тому, що вони спільно контролюють інше (спільне) підприємство;
- 3) профспілки, комунальні служби, державні установи та агентства, особи, які надають фінансування, якщо перелічені суб'єкти здійснюють звичайні стосунки з підприємством, що звітує. При цьому ці суб'єкти можуть брати участь у прийнятті рішень підприємством або обмежувати свободу його дій;
- 4) замовники, постачальники, франчайзери, дистрибутори або генеральні агенти, з якими підприємство здійснює значний обсяг операцій виключно з причин економічної залежності.

Стосунки зв'язаних сторін достатньо розповсюджені в господарській практиці. Зокрема, звичайним явищем є операції, які здійснює інвестор через його дочірні або асоційовані підприємства.

Оскільки такі стосунки можуть впливати на фінансовий стан і результати діяльності зв'язаних сторін, законодавство багатьох країн вимагає розкриття інформації щодо зв'язаних сторін у фінансовій звітності.

При цьому значна увага приділяється операціям, що пов'язані сплатою винагороди та наданням позик членам ради директорів (або аналогічного керівного органу) підприємства, оскільки їхні відносини мають довірчий характер.

24.2. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СТОСУНКИ ТА ОПЕРАЦІЇ ЗІ ЗВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

МСБО 24 вимагає розкриття певної інформації про зв'язані сторони, зокрема:

- ✓ компенсації ключовому управлінському персоналу;
- ✓ стосунки та операції між материнським та дочірнім підприємствами;
- ✓ операції та стосунки з іншими зв'язаними сторонами.

Компенсації ключовому управлінському персоналу (*Key Management Personnel Compensation*) включають усі виплати працівникам у формі компенсації, яка була сплачена, підлягає сплаті або забезпечена підприємством (або від імені підприємства чи його материнської компанії) в обмін на послуги, надані підприємству. Підприємству слід розкривати загальну суму компенсацій ключовому управлінському персоналу та у розрізі таких категорій виплат:

- а) поточні виплати працівникам;
- б) виплати по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам;
- г) виплати при звільненні;
- г) компенсаційні виплати інструментами власного капіталу.

Склад виплат за кожною з наведених категорій визначає МСБО 19 "Виплати працівникам".

Операція зі зв'язаною стороною (*Related Party Transaction*) означає обмін ресурсами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами незалежно від того, чи призначається ціна на ресурси, що передаються.

Прикладами операцій між зв'язаними сторонами є:

- ✓ придбання або продаж товарів, готової продукції або напівфабрикатів;
- ✓ придбання або продаж основних засобів та інших активів;
- ✓ надання та отримання послуг;
- ✓ оренда;
- ✓ передача результатів досліджень та розробок;
- ✓ передача за ліцензійними угодами;
- ✓ фінансування (в тому числі позики та внески до власного капіталу);
- ✓ забезпечення гарантій та застави;
- ✓ погашення зобов'язання від імені підприємства або підприємством від імені іншої сторони.

Якщо протягом звітного періоду підприємство мало операції зі зв'язаними сторонами, йому слід крім компенсацій ключовому управлінському персоналу, розкривати у примітках до фінансових звітів характер стосунків зв'язаних сторін, а також інформацію про операцію та залишки заборгованості, які є її наслідком, що необхідно для розуміння потенціального впливу стосунків на фінансові звіти.

При цьому МСБО 24 вимагає розкривати, як мінімум, таку інформацію:

- ✓ суму операції;
- ✓ суму, строки та умови заборгованості з вказівкою, чи є вона забезпеченою, форми компенсації, якою буде здійснене погашення заборгованості, та докладної інформації про надані або отримані гарантії;
- ✓ резерв сумнівних боргів, пов'язаний із залишком заборгованості;
- ✓ витрати, визнані упродовж звітного періоду щодо сумнівної або безнадійної заборгованості зв'язаних сторін.

Розкриття зазначеної інформації слід здійснювати окремо для кожної з таких категорій:

- а) материнське підприємство;
- б) підприємства, які знаходяться під впливом або спільним контролем з боку підприємства, що звітує;
- в) дочірні підприємства;
- г) асоційовані підприємства;
- г) спільні підприємства, в яких підприємство, що звітує, є контролюючим учасником;
- д) ключовий управлінський персонал підприємства або материнської компанії;
- е) інші зв'язані сторони.

Розкриття інформації про операції зв'язаних сторін, які здійснено на умовах, еквівалентних тим, що превалюють в операціях незалежних сторін, слід робити, лише якщо ці умови можна пояснити.

Стосунки між материнським і дочірнім підприємствами слід розкривати незалежно від того, чи були операції між ними.

Це обумовлено тим, що за наявності контролю стосунки зв'язаних сторін можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємства навіть за відсутності операцій між зв'язаними сторонами.

Наприклад, дочірнє підприємство може припинити дослідження або торговельні стосунки із зовнішнім партнером за вказівкою свого материнського підприємства.

Підприємству слід розкривати назву материнської компанії та, якщо вони відрізняються, назву кінцевої контролюючої сторони. Якщо ані материнська компанія, ані кінцева контролююча сторона не оприлюднюють фінансову звітність, слід наводити назву наступної найголовнішої материнської компанії, яка оприлюднює звітність, що також підлягає розкриттю.

При розкритті інформації щодо зв'язаних сторін статті, подібні за характером, можуть наводитись узагальнено, крім випадків, коли тільки їх окреме розкриття забезпечує розуміння впливу операцій зв'язаних сторін на показники фінансових звітів підприємства, що звітує.

У загальному вигляді підхід до розкриття інформації щодо зв'язаних сторін наведено на *рис. 24.2*.

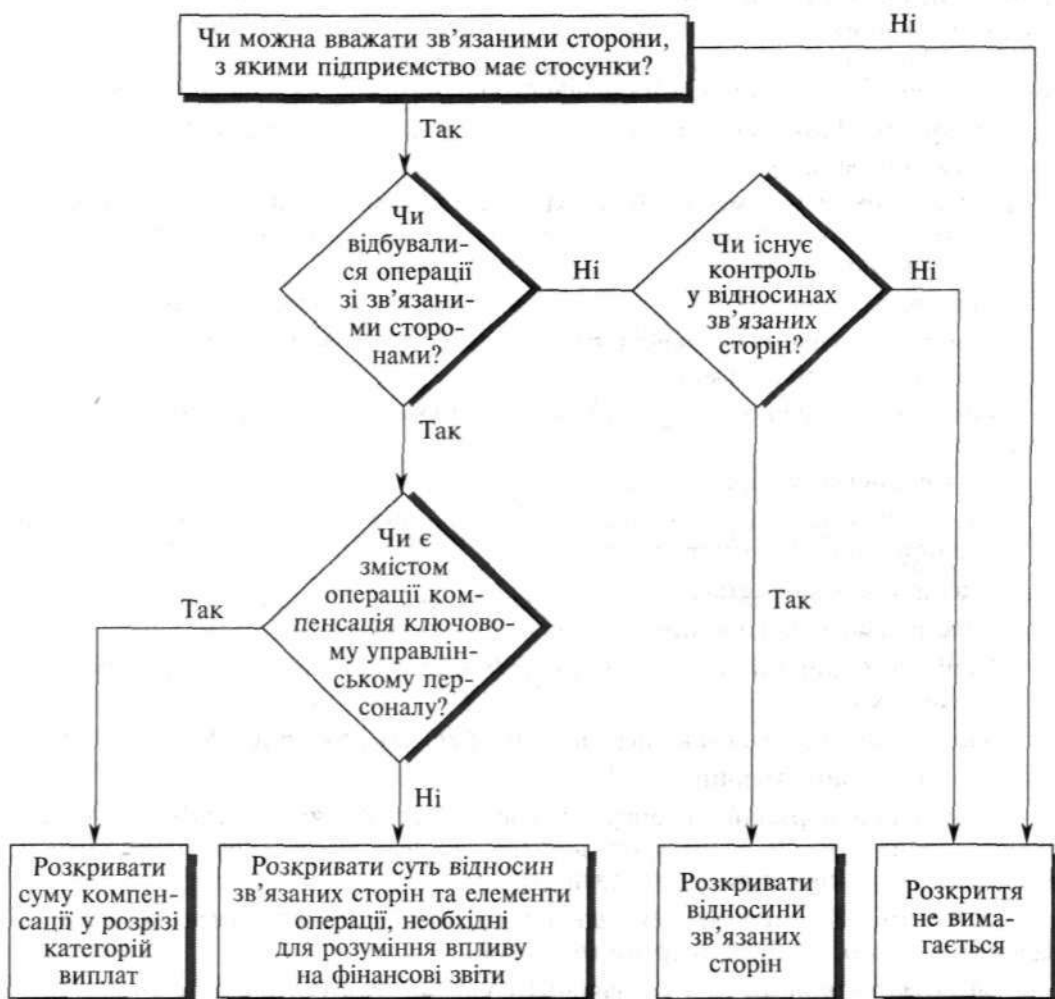


Рис. 24.2. Аналіз щодо розкриття інформації про зв'язані сторони

Наведемо приклади розкриття інформації щодо зв'язаних сторін.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "STORA ENSO"

Заборгованість зв'язаних сторін

млн євро	На 31 грудня		
	2000	2001	2002
Дебіторська заборгованість асоційованих компаній			
Заборгованість по довгостроковим позикам	2,1	4,4	2,8
Заборгованість покупців	19,3	25,5	16,0
Короткострокові інвестиції та дебіторська заборгованість	0,1	4,8	6,2
Витрати майбутніх періодів і нарахований дохід	0,2	—	0,6
Кредиторська заборгованість асоційованим компаніям			
Довгострокові процентні зобов'язання	0,2	0,5	—
Заборгованість постачальникам	22,7	12,1	11,0
Нараховані зобов'язання і відстрочений дохід	0,4	1,7	0,3
Інші поточні процентні зобов'язання	0,7	2,4	1,4

Операції зв'язаних сторін

млн євро	Рік, що закінчився 31 грудня		
	2000	2001	2002
Продаж асоційованим компаніям	122,8	86,2	119,0
Відсоток по позиках, наданих асоційованим компаніям	0,3	0,1	0,4
Купівля в асоційованих компаній	-31,4	-78,3	-79,8

Група час від часу здійснює операції з асоційованими компаніями, зокрема продаж матеріалів з деревини та купівлю деревини, енергії та продуктів з паперової маси. Усі угоди укладено на умовах, які Група традиційно розглядає в галузі та які звичайно є не менш суттєвими ніж ті, які надаються незалежними третіми сторонами.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКНАФТОХІМ" за рік, що закінчився 31 грудня 2001 року

Примітка 14. Операції зі зв'язаними сторонами

Додатково до контролю над діяльністю Групи уряд також має можливість впливати на діяльність ВАТ "Татнафта" і ТАІФ, що є власниками пакетів звичайних акцій Компанії та найбільшими постачальниками сировини Групи, а також ВАТ "Нижньокамськшина", яке є одним з найбільших споживачів продукції Групи.

Уряд використовує свій вплив на ВАТ "Татнафта" і ТАІФ для того, щоб забезпечити постачання юридичним особам, контрольованим урядом і ВАТ "Татнафта", продукції компанії за контрольованими цінами. Хоча керівництво Групи вважає, що відносини Групи з урядом хороші, неможливо дати гарантію того, що уряд й надалі використовуватиме свій вплив для забезпечення постачань Групи сировини і матеріалів у необхідних обсягах і за контрольованими цінами.

Закупівлі від зв'язаних сторін і реалізація зв'язаним сторонам включають:

Зв'язана сторона	Опис	За рік, що закінчився 31 грудня 2001	За рік, що закінчився 31 грудня
ВАТ "Татнафта" і ТАІФ	Придбання нафти й іншої сировини	3 254	3 797
ВАТ "Нижньокамськ- шина" і ВАТ "Татнафта-Нафтохім"	Продаж синтетич- ного каучуку	1 787	1 149

Суми, що підлягають сплаті (одержанню від) зазначеним вище зв'язаним сторонам, включаючи суми, окремо наведені в дійсній консолідованій фінансовій звітності (примітка 8):

Опис	За рік, що закінчився 31 грудня 2001	За рік, що закінчився 31 грудня
Кошти і їхні еквіваленти	109	38
Дебіторська заборгованість	126	91
Кредиторська заборгованість і нараховані зобов'язання	(210)	(1 520)

Акції, що належать організації, контролюваній Групою

Компанія та інвестиційна компанія "ІК АйБіЕйч" є повноправними учасниками командитного товариства "Нижньокамськнафтохім і компанія" (далі "Товариство"). Відповідно до умов установчого договору товариство не контролюється компанією і компанія відображає свою участь у товаристві як довгострокові інвестиції за вартістю придбання.

За станом на 31 грудня 2001 р. товариству належало 285 518 655 чи більш як 17% звичайних голосуючих акцій компанії (на 31 грудня 2000 р. — 278 792 325, чи більш як 17%).

Інтереси компанії та "ІК АйБіЕйч" у товаристві представлені паном Бусигіним В.М., генеральним директором компанії, і паном Подлесовим А.М., генеральним директором "ІК АйБіЕйч", що також є членами Ради директорів компанії.

Акції, що належать директорам і вищому керівництву Групи

Загальна сума акцій, що належать директорам і вищому керівництву Групи, становить 3 417 000 звичайних і 66 250 привілейованих акцій компанії (приблизно 0,2% статутного капіталу компанії) на 31 грудня 2001 р. (на 31 грудня 2000 р. — 10 514 275 звичайних і 295 075 привілейованих акцій компанії (приблизно 0,6% статутного капіталу компанії).

Компенсація директорам

Компенсація, чи винагорода, що сплачується директорам і вищому керівництву залежно від повної чи неповної їхньої зайнятості на виконавчих посадах у компанії, є контрактною заробітною платою, негрошовими пільгами і премією за результатами діяльності за рік відповідно до фінансової звітності за російськими стандартами бухгалтерського обліку. Загальна сума вищевказаної винагороди директорам у розмірі 21 млн карбованців за рік, що закінчився 31 грудня 2001 р., включена в суму витрат на оплату праці в консолідованому звіті про фінансові результати (на 31 грудня 2000 р. — 25 млн карбованців).

ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ

Порядок визначення сегментів та відображення інформації щодо них у фінансовій звітності встановлює МСБО 14 “Звітність за сегментами”. Метою цього стандарту є надання у фінансовій звітності інформації про різні види продукції (послуг) та різні географічні регіони, у яких діє підприємство, що допомагала б користувачам:

- ✓ краще зрозуміти результати діяльності підприємства в минулому;
- ✓ краще оцінити ризики та прибутковість підприємства;
- ✓ робити більш інформаційно обґрунтовані висновки про підприємство в цілому.

Первісно МСБО 14 під назвою “Звітна фінансова інформація за сегментами” затверджено у серпні 1981 року, набрав чинності з 1 січня 1983 року. Цей стандарт поширювався на підприємства, цінні папери яких вільно продаються на фондових ринках, та інші економічно значущі суб’єкти господарської діяльності і вимагав подання однакового обсягу інформації за галузевими та географічними сегментами.

Після перегляду 1997 року МСБО 14 під назвою “Звітність за сегментами” набрав чинності з 1 липня 1998 року. У результаті перегляду цей стандарт зазнав суттєвих змін. Зокрема, переглянутий МСБО 14 не поширюється на всі економічно значущі суб’єкти господарської діяльності, передбачає розкриття різного обсягу інформації за первинними та вторинними сегментами, вимагає дотримання єдиної облікової політики для звітності підприємства та його сегментів тощо.

У 2003 та у 2004 роках до МСБО 14 було внесено незначні зміни у зв’язку з переглядом МСБО 2, МСБО 8, МСБО 16 та прийняттям МСФЗ “Об’єднання бізнесу” і МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”.

МСБО 14 застосовується при поданні повного комплексу фінансових звітів, які відповідають всім вимогам МСБО. МСБО 14 мають застосовувати:

- 1) підприємства (дочірнє підприємство, асоційована компанія чи спільне підприємство, які обліковуються за методом участі в капіталі), чії акції (цінні папери, що надають права власності) або боргові цінні папери, відкрито продаються та купуються на ринках цінних паперів;
- 2) підприємства, які перебувають у процесі випуску цінних паперів, що надають право власності, або боргових цінних паперів, на відкриті ринки цінних паперів.

Обов’язково повинно розкривати фінансову інформацію за сегментами лише у консолідованих звітах підприємство, якщо одна фінансова звітність містить як консолідовані звіти підприємства, цінні папери якого відкрито продаються та купуються, так і окремі фінансові звіти:

- а) материнського підприємства;
- б) одного чи більше дочірніх підприємств;
- в) асоційованого підприємства або спільного підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Інші підприємства, які добровільно вирішили розкривати інформацію за сегментами у фінансових звітах згідно з МСФЗ, також повинні дотримуватися всіх положень МСБО 14.

25.1. ВИЗНАЧЕННЯ СЕГМЕНТІВ ТА ЇХНІ ВИДИ

З метою складання зовнішньої фінансової звітності підприємству слід виділяти:

- ✓ господарські та географічні сегменти;
- ✓ звітні сегменти;
- ✓ первинні та вторинні сегменти.

Виходячи з цього, підхід до сегментації згідно з МСБО 14 можна відобразити таким чином (рис. 25.1).

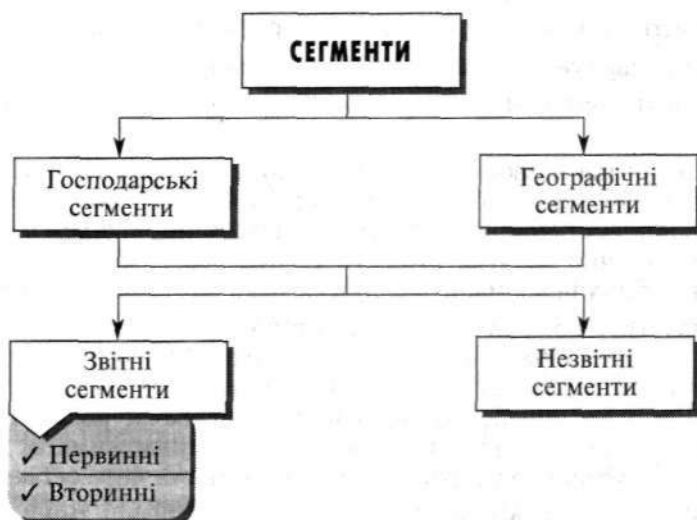


Рис. 25.1. Класифікація сегментів підприємства

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

Для визначення того, чи є продукти та послуги пов'язаними згідно з МСБО 14 (параграф 9) слід враховувати:

- а) характер продукції або послуг;
- б) характер виробничого процесу;
- в) тип або клас покупців певної продукції або послуг;
- г) методи, застосовані для розповсюдження продукції або надання послуг;
- г) характер правового середовища, наприклад банківські, страхові або комунальні послуги (за необхідності).

Отже, один господарський сегмент не повинен включати продукцію або послуги із суттєво відмінними ризиками та прибутковістю. Проте наведений вище перелік не є ранжиром чинників за їхньою важливістю.

Тому навіть якщо один або кілька чинників при визначенні господарського сегмента відрізняються, продукція та послуги, які належать до цього сегмента, можуть бути визнані подібними за більшістю таких чинників.

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

При визначенні географічних сегментів до уваги беруть чинники, наведені в параграфі 9 МСБО 14:

- а) подібність економічних і політичних умов;
- б) взаємозв'язок між діяльністю в різних географічних регіонах;
- в) віддаленість операцій;
- г) певні ризики, пов'язані з операціями в конкретному регіоні;
- г) правила валютного контролю;
- д) основні валютні ризики.

Географічний сегмент не повинен включати операції в економічних середовищах із суттєво відмінними ризиками та прибутковістю. Географічним сегментом може бути одна країна, група країн або регіон у межах однієї країни.

Географічні сегменти можуть базуватися на розташуванні:

- а) виробничих потужностей (потужностей для надання послуг) та інших активів;
- б) ринків і покупців.

Згідно з МСБО 14, основою для визначення сегментів підприємства є його організаційна структура та система внутрішньої звітності.

Наприклад, організаційна структура підприємства та його внутрішня звітність надають свідчення того, чи є основним джерелом географічних ризиків підприємства розташування його активів чи розташування його покупців. Виходячи з цього, підприємство вирішує, чи слід базувати свої географічні сегменти на розташуванні своїх активів чи на розташуванні своїх покупців.

Приклади господарських і географічних сегментів наведено в *табл. 25.1*.

Таблиця 25.1. Господарські і географічні сегменти окремих компаній, що складають фінансову звітність за МСБО

Компанія (група)	Країна	Господарські сегменти	Географічні сегменти
"Bayer"	Німеччина	<ul style="list-style-type: none"> • Охорона здоров'я • Сільське господарство • Полімери • Хімія 	<ul style="list-style-type: none"> • Європа • Північна Америка • Латинська Америка • Азія/Африка/Австралія
"Nestle"	Швейцарія	<ul style="list-style-type: none"> • Напої • Молочні продукти, харчі і морозиво • Готові страви і харчові добавки • Шоколад і кондитерські вироби • Фармацевтичні продукти 	<ul style="list-style-type: none"> • Європа • Америка • Африка, Азія, Океанія
"Nokia"	Фінляндія	<ul style="list-style-type: none"> • Телекомунікації "Nokia" • Інша діяльність 	<ul style="list-style-type: none"> • Європа • Азія - Тихоокеанська

Визначаючи свої господарські та географічні сегменти, підприємству слід вирішити, чи є ці сегменти звітними.

Звітний сегмент (Reportable Segment) — це господарський або географічний сегмент, щодо якого вимагається розкриття сегментної інформації згідно з МСБО 14.

Сегмент вважається звітним, якщо більша частина його доходу отримана від продажу зовнішнім покупцям і він задовольняє один із наведених нижче порогів суттєвості таких показників — дохід від продажу, фінансового результату або активів (*рис. 25.2*).

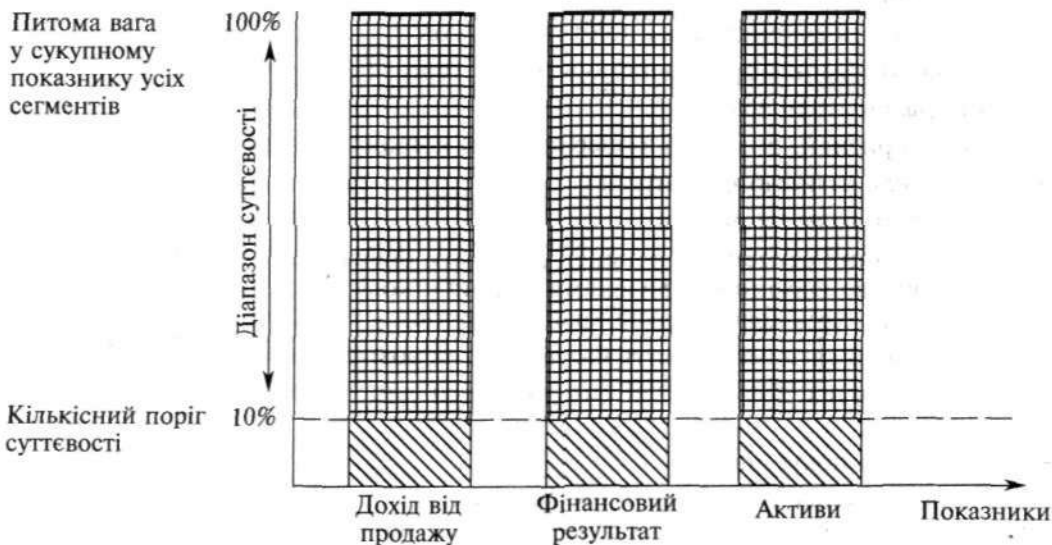


Рис. 25.2. Визначення суттєвості сегмента на основі його питомої ваги

Наведений на *рис. 25.2* діапазон суттєвості означає, що питома вага звітного сегмента у загальній сумі відповідно активів, прибутку або збитку (за більшою абсолютною величиною) та доходу від продажу (внутрішнього та зовнішнього) всіх сегментів повинна становити не менше ніж 10%. Якщо сегмент, який відображається у внутрішній звітності, не задовольняє усі наведені вище пороги суттєвості, такий сегмент можна:

- визначити як звітний, незважаючи на його розміри;
 - об'єднати з подібними сегментами в окремий звітний сегмент;
- або
- включити до зовнішньої звітності як нерозподілену узгоджувану статтю.

При цьому сегменти є в основному подібними, якщо вони:

- ✓ мають подібні довгострокові фінансові результати;
- ✓ є подібними у всіх чинниках, які беруться до уваги при визначенні географічних і господарських (пов'язаних продуктів і послуг) сегментів.

Якщо загальний дохід звітного сегмента від продажу зовнішнім покупцям становить менше ніж 75 відсотків загального доходу підприємства (групи), МСБО 14 вимагає визначати додаткові звітні сегменти, навіть якщо вони не відповідають згаданому вище порогу суттєвості, доки як мінімум 75 відсотків загального доходу підприємства (групи) не будуть включені до звітних сегментів.



ПРИКЛАД 25.1

Підприємство "Заплавина" здійснює різнобічну діяльність. Підприємство має п'ять господарських сегментів і чотири географічні сегменти. Є така інформація про сегменти підприємства за 2003 рік:

тис. дол.

Показник	Господарський сегмент					
	Пиво	Напої	Готелі	Роздрібний продаж	Упакування	Разом
Разом дохід від продажу	4 489	2 488	9 788	7 630	15 104	39 508
✓ зовнішнім покупцям	1 618	1 086	8 058	6 042	10 422	27 226
✓ іншим сегментам	2 880	1 402	1 730	1 588	4 682	12 282
Результат сегмента	1 262	(262)	1 428	(802)	3 020	4 646
Активи	9 954	6 950	10 506	2 144	16 516	46 070

тис. дол.

Показник	Географічний сегмент				
	Фінляндія	Франція	Велика Британія	Австралія	Разом
Разом дохід від продажу	14 222	2 742	6 902	15 642	39 508
✓ зовнішнім покупцям	13 682	2 000	4 328	7 216	27 226
✓ іншим сегментам	540	742	2 574	8 426	12 282
Результат сегмента	3 072	(956)	988	1 542	4 646
Активи	18 462	10 002	7 334	10 272	46 070

Для того щоб визначити звітні сегменти, слід:

1. Визначити сегменти, які заробляють більшість свого доходу від продажу зовнішнім покупцям.

№ пор.	Сегмент	Дохід від продажу зовнішнім покупцям сегмента	Ідентифікація по показнику питомої ваги доходу від продажу зовнішнім покупцям у загальному доході сегмента
		Разом дохід від продажу сегмента, %	
Господарський			
1.	Пиво	$1\,618/4\,498 = 36\%$	Ні
2.	Напої	$1\,086/2\,488 = 44\%$	Ні
3.	Готелі	$8\,058/9\,788 = 82\%$	Так
4.	Роздрібний продаж	$6\,042/7\,630 = 79\%$	Так
5.	Упакування	$10\,422/15\,104 = 69\%$	Так
Географічний			
1.	Фінляндія	$13\,682/14\,222 = 96\%$	Так
2.	Франція	$2\,000/2\,742 = 73\%$	Так
3.	Велика Британія	$4\,328/6\,902 = 63\%$	Так
4.	Австралія	$7\,216/15\,642 = 46\%$	Ні

2. Визначити поріг суттєвості за альтернативними показниками:

- а) Дохід від продажу дол.
 $(10\% \cdot 39\,508) / 100\%$ 3 950,8;
- б) Результат сегмента
 ✓ господарський
 $[10\% \text{ від більшої абсолютної величини прибутку } (1\,262 + 1\,428 + 3\,020) \text{ збитку } (262 + 802)] / 100\%$ 571
 або
 ✓ географічний
 $[10\% \text{ від більшої абсолютної величини прибутку } (3\,072 + 988 + 1\,542) \text{ збитку } 956] / 100\%$ 560,2;
- в) Активи
 $(10\% \cdot 46\,070) / 100\%$ 4 607.

3. Визначити звітні сегменти за порогом суттєвості альтернативних показників

№ пор.	Сегмент	Задоволення порогу суттєвості альтернативного показника	Ідентифікація звітного сегмента			
1.	Готелі	✓ Дохід від продажу 9 788 > 3 950,8	Так			
		✓ Фінансовий результат 1 428 > 571				
		✓ Активи 10 506 > 4 607				
2.	Роздрібний продаж	✓ Дохід від продажу 7 630 > 3 950,8	Так			
		✓ Фінансовий результат 802 > 571				
3.	Упакування	✓ Дохід від продажу 15 104 > 3 950,8	Так			
		✓ Фінансовий результат 3 020 > 571				
		✓ Активи 16 516 > 4 607				
1.	Фінляндія	✓ Дохід від продажу 14 222 > 3 950,0	Так			
		✓ Фінансовий результат 3 072 > 560,2				
		✓ Активи 18 462 > 4 607				
		2.		Франція	✓ Фінансовий результат 956 > 560,2	Так
					✓ Активи 10 002 > 4 607	
					3.	
		✓ Фінансовий результат 988 > 560,2				
		✓ Активи 7 334 > 4 607				

4. Перевірити, чи показник Разом дохід від продажу зовнішнім покупцям, що відноситься до звітних сегментів, становить щонайменше 75% загального доходу підприємства 27 226 тис. дол.

а) дохід від продажу зовнішнім покупцям звітних господарських сегментів становить 24 522 тис. дол. (8 058 + 6 042 + 10 422), що складає 90% загального доходу від продажу підприємства

$$\frac{24\,522}{27\,226} \cdot 100\%;$$

б) дохід від продажу зовнішнім покупцям звітних географічних сегментів становить 20 010 тис. дол. (13 682 + 2 000 + 4 328), що складає 73,5% загального доходу від продажу підприємства

$$\frac{20\,010}{27\,226} \cdot 100\%, \text{ а отже, менше ніж } 75\%.$$

Відповідно до п. 37 МСБО 14 "Звітність за сегментами" необхідно визначити додаткові географічні сегменти як звітні, навіть якщо за цим сегментом не буде задовольнятися поріг суттєвості за альтернативними показниками: дохід від продажу, фінансовий результат, активи. Це означає, що відповідно до вимог МСБО 14 Австралія буде визначена звітним географічним сегментом

$$\frac{7\,216}{27\,226} \cdot 100\% = 26,5\%.$$

Таким чином, звітними сегментами підприємства "Заплавина" будуть такі:

а) господарські: Готелі, Роздрібний продаж і Упакування;

б) географічні: Фінляндія, Франція, Велика Британія і Австралія.

У деяких випадках внутрішня звітність компанії базується на вертикально інтегрованій діяльності, етапи якої розглядаються як окремі господарські сегменти, навіть якщо вони не генерують значного доходу від продажу зовнішнім покупцям. Прикладом такої практики є транснаціональні нафтові корпорації, які виділяють як окремі сегменти розвідку та видобуток нафти, а також переробку та маркетинг, хоча більша частина неочищеної нафти передається в межах підприємства до його переробних заводів.

У таких випадках, коли система внутрішньої звітності підприємства розглядає вертикально інтегровану діяльність як окремі сегменти, а підприємство вирішує не відображати їх у зовнішніх звітах як господарські сегменти, сегмент, який продає, слід об'єднувати у сегмент(и), які купують, при визначенні звітних господарських сегментів. Якщо ж для такого об'єднання немає обґрунтованої основи, тоді сегмент, що продає, слід розглядати як нерозподілену узгоджувану статтю.

У додатку до МСБО 14 схематично наведено алгоритм визначення звітнього сегмента, який узагальнює розглянуті вище критерії (рис. 25.3).

Визначивши звітні сегменти, слід пам'ятати, що сегмент, ідентифікований як звітний, на основі його відповідності ознакам суттєвості (10-відсотковому порогу, розглянутому вище) у минулому періоді, залишатиметься звітним сегментом й у поточному періоді, навіть якщо він більше не задовольняє 10-відсоткового порогу суттєвості, якщо керівництво підприємства вважає, що цей сегмент зберігає своє значення. Якщо сегмент стає звітним у поточному періоді, оскільки задовольняє розглянуті критерії суттєвості, відповідні дані за цим сегментом за попередній період з метою зіставлення слід перерахувати, якщо це можливо.

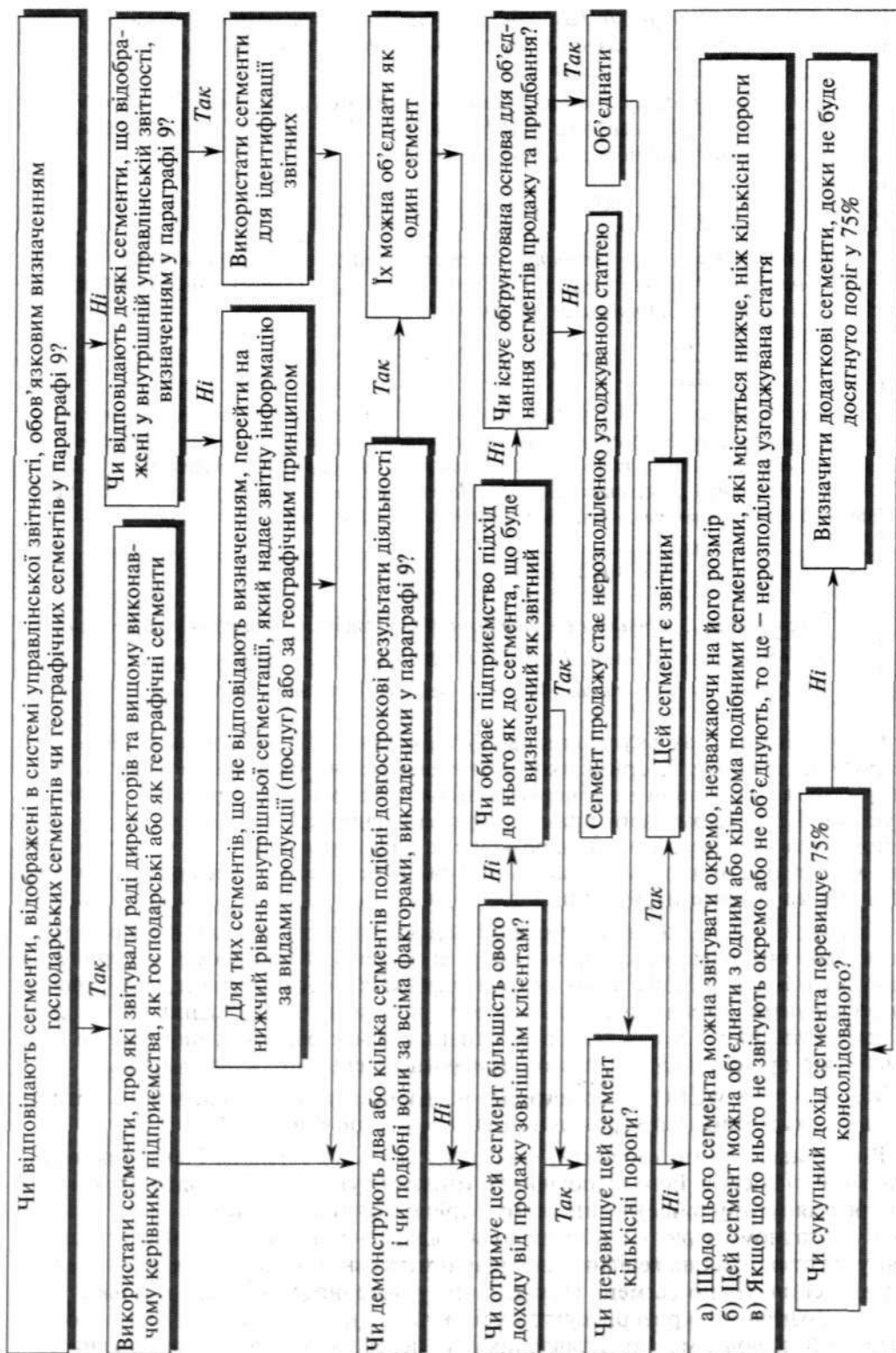


Рис. 25.3. Дерево сегментного прийняття рішення

Водночас підприємству слід визначити первинні та вторинні формати звітності за сегментами, тобто що є первинним: господарські чи географічні сегменти. Вирішуючи це питання, слід визначити домінуюче джерело та характер ризиків і прибутковості підприємства.

Якщо на ризики та норми прибутковості підприємства впливають головним чином відмінності в товарах (або послугах), які воно виробляє (реалізує), його первинним форматом звітності за сегментами будуть господарські сегменти, а вторинна інформація розкриватиметься за географічними сегментами. І навпаки, якщо чинниками ризиків та норм прибутку підприємства є переважно географічні регіони, первинним форматом звітності буде звітність за географічними сегментами, а вторинним — за господарськими сегментами.

Найкращим свідченням для визначення первинного та вторинного форматів звітності за сегментами звичайно є внутрішня організаційна структура підприємства, його структура управління та система внутрішньої фінансової звітності, яка надається раді директорів і вищій виконавчій особі (генеральному директору, президенту тощо). Саме організаційна та управлінська структури і система внутрішньої звітності більшості підприємств визначає домінуюче джерело ризиків і прибутковості. Тому, за певними винятками, підприємство надає сегментну інформацію у зовнішній фінансовій звітності на тій самій основі, яку воно застосовує для внутрішньої звітності, яка надається вищому керівництву.

Саме такий підхід застосовують, наприклад, такі відомі корпорації, як “Nestle” та “Bayer”, фрагменти консолідованої звітності яких наведено нижче.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ “NESTLE” за 2002 рік

Сегментна інформація базується на двох сегментних форматах: первинний формат відображає структуру управління Групи, в той час як вторинним форматом є орієнтація на продукти. Первинний сегментний формат — за центрами відповідальності і географічними зонами — представляє структуру управління Групи.

Основною діяльністю Групи є бізнес, пов'язаний з продуктами харчування, управління яким здійснюється через три географічні зони. Управління іншої діяльності, головним чином фармацевтичної продукції та води, здійснюється на всесвітній основі.

Вторинний сегментний формат представлений продукцією, яка розділена на п'ять категорій (сегментів).



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ “BAYER” за 2002 рік

Примітки до сегментної звітності

Відповідно до МСБО 14 (Звітність за сегментами), розподіл певних даних у фінансових звітах надано за господарськими сегментами та географічними регіонами. Господарські сегменти та регіони є тими самими, що використовуються у внутрішній звітності, які дають можливість достовірно оцінити ризики та прибутковість. Метою цього є забезпечення користувачів фінансових звітів інформацією щодо рентабельності та майбутніх перспектив різних видів діяльності Групи. Для точнішої оцінки діяльності, що триває, діяльність, що припиняється, наводиться окремо.

Водночас МСБО 14 містить два винятки з цього загального підходу, а саме:

- а) якщо на ризики та норми прибутковості підприємства одночасно сильно впливають відмінності у видах продукції (послуг), а також відмінності у географічних регіонах, де функціонує підприємство, підприємству слід обрати господарські сегменти як первинний формат звітності, а географічні сегменти — як вторинний формат звітності;
- б) якщо організація підприємства та його внутрішня звітність не базуються ні на відмінностях у видах продукції (послуг), ні на географічних регіонах, в яких воно функціонує, то керівництву підприємства слід визначити, від чого більшою мірою залежать ризики та прибутки підприємства: від продукції (послуг) чи від географічних чинників і відповідно обрати первинну основу формату звітності за сегментами: господарські сегменти або географічні сегменти.

Слід зазначити, що ознакою одночасного сильного впливу на ризики та прибутки відмінностей у видах продукції (послуг) та географічних чинників є матричний підхід до внутрішньої звітності, за яким господарські та географічні сегменти наводяться у первинному форматі звітності за сегментами з повним розкриттям інформації про сегмент на кожній з основ. МСБО 14 не вимагає, але й не забороняє застосування такого підходу при складанні фінансової звітності. Елементи матричного підходу в первинному форматі звітності за сегментами застосовані, зокрема, в консолідованій фінансовій звітності Групи "Bayer", фрагмент якої наведено в *табл. 25.3*.

25.2. ЕЛЕМЕНТИ ЗВІТНОСТІ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СЕГМЕНТА

Ключовими елементами звітності сегмента є його активи, зобов'язання, дохід і витрати. До складу цих елементів включаються статті, які можуть бути прямо віднесені до сегмента або розподілені на обґрунтованій основі (*табл. 25.2*).

Відправною точкою для визначення складу елементів зовнішньої фінансової звітності сегмента є внутрішня фінансова звітність. Це означає, що суми, відображені у складі сегментів з метою внутрішньої фінансової звітності, вважаються сумами, які можна безпосередньо зарахувати до сегментів або обґрунтовано розподілити на них для оцінки доходів, витрат, активів та зобов'язань сегмента згідно з МСБО 14.

Проте це припущення не є абсолютним. Тому розподіл активів, зобов'язань, доходів і витрат між сегментами з метою внутрішньої звітності слід вважати необґрунтованим, якщо основа такого розподілу є суб'єктивною, довільною або важкою для розуміння зовнішніми користувачами фінансової звітності. З іншого боку, керівництво підприємства може вирішити не розподіляти певні статті між сегментами у внутрішній звітності, хоча для розподілу такої статті є обґрунтована основа. У цьому випадку таку статтю слід розподіляти між сегментами при складанні зовнішньої звітності згідно з МСБО 14.

Отже, не існує єдиної основи для розподілу статей для всіх підприємств. Тому підхід до розподілу активів, зобов'язань, доходів і витрат між сегментами повинен враховувати характер конкретних статей, діяльність сегмента, ступінь його автономності та інші чинники.

При цьому слід пам'ятати, що процеси визначення активів, зобов'язань, доходів і витрат сегмента тісно взаємопов'язані. Відповідно їх розподіл повинен бути послідовним, зокрема:

Таблиця 25.2. Підхід до визначення доходів, витрат, активів і зобов'язань сегмента

Елемент звітності	Включаються до складу елементів сегмента	Не включаються до складу елементів сегмента
1	2	3
<p>Дохід сегмента</p>	<p>Дохід сегмента (<i>Segment Revenue</i>) — дохід, який відображається у Звіті про прибутки та збитки підприємства, який безпосередньо належить до сегмента, або відповідна частка доходу підприємства, яка може бути обгрунтовано розподілена на певний сегмент незалежно від того, чи була вона отримана від продажу зовнішнім клієнтам, чи від операцій з іншими сегментами цього самого підприємства</p> <p>Частка підприємства у прибутках чи збитках асоційованих компаній, спільних підприємств та інших інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, тільки якщо ці статті є складовою консолідованого або сукупного доходу підприємства</p> <p>Частка контролюючого учасника у доході спільного підприємства, яка обліковується шляхом пропорційної консолідації згідно з МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах"</p>	<p>Дохід від надзвичайних (екстраординарних) подій</p> <p>Дохід у вигляді відсотків або дивідендів, у тому числі відсотки, зароблені від авансів чи позик іншим сегментам, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру</p> <p>Прибутки від продажу інвестицій або прибутки від погашення боргу, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру</p>
<p>Витрати сегмента</p>	<p>Витрати сегмента (<i>Segment Expenses</i>) — витрати операційної діяльності сегмента, які безпосередньо належать до сегмента, або відповідна частка витрат, яка може бути обгрунтовано розподілена на сегмент, у тому числі витрати, пов'язані з реалізацією зовнішнім клієнтам, і витрати, пов'язані з операціями з іншими сегментами цього підприємства</p> <p>Частка контролюючого учасника у витратах спільного підприємства, яка обліковується шляхом пропорційної консолідації згідно з МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах"</p>	<p>Витрати від надзвичайних (екстраординарних) подій</p> <p>Відсотки, у тому числі відсотки, виплачені за аванси або позики від інших сегментів, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру</p> <p>Збитки від реалізації інвестицій або збитки від погашення боргу, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру</p> <p>Частка підприємства у збитках асоційованих компаній, спільних підприємств або інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі</p> <p>Витрати на сплату податку на прибуток</p> <p>Загальні адміністративні витрати, витрати головного офісу та інші, які виникають на рівні підприємства і пов'язані з підприємством у цілому. (Якщо витрати на рівні підприємства пов'язані з операційною діяльністю одного сегмента, такі витрати є витратами сегмента, коли їх можна прямо віднесені до цього сегмента, або обгрунтовано розподілені на нього)</p>

1	2	3
Активи сегмента	<p>Активи сегмента (Segment Assets) — операційні активи, які використовуються сегментом у його операційній діяльності і які або можуть бути прямо віднесені до даного сегмента, або обгрунтовано розподілені на цей сегмент</p> <p>Активи сегмента включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> • поточні активи, основні засоби, нематеріальні та інші активи, які використовуються в операційній діяльності підприємства; • гудвіл, якщо він безпосередньо може бути віднесеним або розподілений до сегмента на обгрунтованій основі, а витрати сегмента включають будь-який збиток від зменшення корисності, визнанний для гудвіла; • фінансові інвестиції, облік яких ведеться за методом участі у капіталі, тільки якщо прибуток або збитки від таких інвестицій включаються до доходу сегмента; • частку контролюючого учасника в операційних активах спільного підприємства, яка обліковується шляхом пропорційної консолідації згідно з МСБО 31; • дебіторську заборгованість, позики, інвестиції та інші активи, що приносять дохід у вигляді відсотків, дивідендів тощо, якщо цей дохід включається до результату сегмента 	<p>Активи з податку на прибуток</p> <p>Активи, які використовуються для загальних господарських потреб підприємства або його головного офісу</p> <p>Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, коли дохід сегмента не включає доходу від участі в капіталі за такими інвестиціями</p> <p>Дебіторська заборгованість, позики, інвестиції та інші активи, що приносять дохід у вигляді відсотків, дивідендів тощо, коли цей дохід не включається до результату сегмента</p>
Зобов'язання сегмента	<p>Зобов'язання сегмента (Segment Liabilities) — операційні зобов'язання, які виникають у результаті операційної діяльності сегмента і які або можна безпосередньо віднести на даний сегмент або обгрунтовано розподілити на цей сегмент</p> <p>Зобов'язання сегмента включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> • кредиторську заборгованість, нараховані зобов'язання, аванси від покупців, забезпечення щодо гарантії на продукцію та інші претензії, пов'язані з забезпеченням товарів та послуг • зобов'язання сегмента, на які нараховуються відсотки за умови, що витрати на відсотки включаються до результату сегмента • частку контролюючого учасника у зобов'язаннях спільного підприємства, яка обліковується шляхом пропорційної консолідації згідно з МСБО 31 	<p>Зобов'язання з податку на прибуток</p> <p>Позики, зобов'язання з фінансової оренди та інші зобов'язання, які є наслідком фінансової діяльності</p> <p>Інші зобов'язання, на які нараховуються відсотки, якщо результат сегмента не включає витрати на відсотки, пов'язані з цими зобов'язаннями</p>

- ✓ активи, які використовуються спільно двома або кількома сегментами, слід розподіляти на сегмент тоді і тільки тоді, коли їхні пов'язані доходи та витрати також розподіляються на ці сегменти;
- ✓ дохід від дивідендів включається до складу доходу сегмента, коли пов'язані з ним фінансові інвестиції включено до активів сегмента, а фінансові інвестиції включаються до активів сегмента за умови включення пов'язаних з ними дивідендів до доходу цього сегмента;
- ✓ амортизація довгострокових активів включається до витрат сегмента, якщо вказані активи включено до складу активів цього сегмента, а активи, що амортизуються, своєю чергою, включаються до складу активів сегмента, якщо сума амортизації включена до витрат сегмента.

У деяких випадках для розподілу статей між сегментами доцільно використати положення інших стандартів. Наприклад, МСБО 2 "Запаси" визначає порядок розподілу витрат між запасами, а МСБО 11 "Будівельні контракти" містить положення щодо розподілу витрат між контрактами. Своєю чергою, МСБО 7 "Звіти про рух грошових коштів" пояснює, чи слід включати банківські овердрафти до складу грошових коштів, чи відобразити їх у складі зобов'язань.

При складанні консолідованих фінансових звітів дохід, витрати, активи та зобов'язання сегмента визначаються до коригувань, пов'язаних з виключенням внутрішньогрупових операцій та сальдо в процесі консолідації, за винятком випадків, коли такі внутрішньогрупові сальдо або операції відбуваються між підприємствами групи в межах одного сегмента.

Віднесення доходів і витрат до сегмента дає можливість визначити його результат.

Результатом сегмента (Segment Result) є різниця між доходом і витратами сегмента.

У консолідованих фінансових звітах результат сегмента визначається до коригувань, пов'язаних із виділенням частки меншості.

Наведемо приклад підходу до визначення складу елементів звітності за сегментами.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік

Сегментні результати є внесками різних сегментів у центральні накладні витрати, витрати на дослідження та розробки і прибуток Групи.

Нерозподілені статті включають головним чином корпоративні витрати, витрати на дослідження та розробки, амортизацію нематеріальних активів та для виробничих сегментів, витрати на реструктуризацію та інші витрати. Конкретні корпоративні витрати та витрати на дослідження і розробки розподіляються на пов'язані з ними сегменти.

Активи сегмента включають матеріальні основні активи, заборгованість покупців та інших дебіторів, запаси, авансові платежі та нарахований дохід. Нерозподілені статті є переважно корпоративними активами та активами, задіяними в дослідженнях і розробках, включаючи нематеріальні активи. Зобов'язання включають заборгованість постачальникам та іншим кредиторам, нараховані зобов'язання та дохід майбутніх періодів. Виключаються внутрішньогрупові сальдо між різними сегментами. Активи та зобов'язання сегмента за центрами відповідальності та географічними зонами віддзеркалюють ситуацію на кінець року. Активи за продуктами Групи представлені середньорічним показником, що забезпечує кращий індикатор рівня інвестованого капіталу.

Інформацію за сегментами слід наводити у фінансовій звітності з дотриманням облікових політик сегмента.

Облікові політики сегмента (*Segment Accounting Policies*) — це облікові політики, які застосовуються для складання та подання фінансових звітів консолідованої групи або підприємства, а також ті облікові політики, які безпосередньо стосуються звітності сегмента.

Отже, основоположними обліковими політиками щодо сегментів є облікові політики, які застосовуються керівництвом підприємства для складання зовнішньої фінансової звітності (окремого підприємства або групи). Але це не означає, що ці облікові політики слід механічно застосовувати до звітних сегментів так, ніби вони є окремими самостійними підприємствами, що звітують. Тому розрахунки можуть бути зроблені на рівні підприємства в цілому (наприклад, пенсії, забезпечення тощо) із застосуванням певних облікових політик, а результати цих розрахунків будуть розподілятися між сегментами лише у разі наявності обґрунтованої основи. Водночас облікові політики сегмента можуть включати додаткові аспекти, безпосередньо пов'язані зі звітністю сегмента, зокрема визначення сегментів, метод трансферного ціноутворення для міжсегментних операцій та основа для розподілу доходу і витрат між сегментами.

Також МСБО 14 дозволяє розкриття додаткової інформації щодо сегментів, яка складається на іншій основі, ніж облікові політики, прийняті для консолідованих або окремих фінансових звітів підприємства за умови, що а) ця інформація подається лише раді директорів і вищому виконавчому керівникові з метою прийняття рішень про виділення ресурсів сегмента і з метою оцінки його діяльності та б) основа оцінки для цієї додаткової інформації чітко роз'яснюється.

25.3. РОЗКРИТТЯ СЕГМЕНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

МСБО 14 передбачає різний обсяг інформації, що підлягає розкриттю, для первинних і вторинних сегментів. За кожним первинним звітним сегментом підприємство повинно наводити інформацію про:

- ✓ дохід сегмента;
- ✓ дохід сегмента від продажу зовнішнім покупцям;
- ✓ дохід сегмента від операцій з іншими сегментами;
- ✓ амортизацію активів сегмента, включену до складу його витрат. Проте така інформація не вимагається, якщо підприємство розкриває рух грошових коштів, що виникає від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності кожного звітного сегмента;
- ✓ значні негрошові витрати, інші, ніж амортизація, які були включені у витрати сегмента;
- ✓ результат сегмента;
- ✓ загальну суму балансової вартості активів сегмента;
- ✓ зобов'язання сегмента;
- ✓ капітальні вкладення.

Підприємству слід розкривати результат сегмента для кожного звітного сегмента, подаючи результат операцій, що продовжуються окремо від результату операцій, що припиняються.

Підприємству слід знову заявити результати сегмента в попередні періоди, подані в фінансових звітах так, як це розкриття, вимагаються п. 52 і пов'язані з операціями, що припиняються, мають відношення до всіх операцій, що класифіковані як ті, що припиняються на дату балансу за останній період подання.

Якщо в межах сегмента відображаються переважно всі операції, пов'язані з його інвестиціями в спільні підприємства, асоційовані компанії та інші інвестиції, що обліковуються методом участі в капіталі, слід розкривати сукупні інвестиції та сукупну частку в чистому прибутку (збитку).

Крім того, підприємству слід надавати узгодження між інформацією, розкритою для звітних сегментів, і сукупною інформацією в консолідованих або окремих фінансових звітах. При поданні узгодження підприємству слід узгоджувати:

- ✓ дохід сегмента з доходом підприємства від зовнішніх покупців (включаючи розкриття суми доходу підприємства від зовнішніх покупців, не включених до сегмента);
- ✓ результат сегмента від операцій, що продовжуються, повинен бути узгодженим у співставленій оцінці з операційним прибутком або збитком підприємства від операцій, що продовжуються також до чистого прибутку або збитку підприємства від операцій, що продовжуються; результат сегмента від операцій, що припиняються, повинен бути узгоджений з чистим прибутком або збитком підприємства від операцій, що припиняються;
- ✓ активи сегмента повинні бути узгодженими з активами підприємства;
- ✓ зобов'язання сегмента слід узгоджувати із зобов'язаннями підприємства.

Наведемо приклади розкриття інформації щодо первинних звітних сегментів.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік

Сегментна інформація за центрами відповідальності та географічними регіонами

У млн швейцарських франків	2002	2001	2002	2001
	Продаж		Результати	
Європа	28 678	26 742	3 438	2 942
Америка	29 293	26 598	4 189	3 593
Африка, Азія та Океанія	14 880	15 458	2 564	2 653
Води Нестле	7 720	7 418	696	622
Інша діяльність (а)	8 589	8 483	1 521	1 536
	89 160	84 698	12 408	11 346
Нерозподілені статті (б)			(1 468)	(1 359)
Результати			10 940	9 987

а) Головним чином фармацевтичні продукти, спільні підприємства і "Trinks" (Німеччина);

б) Головним чином корпоративні витрати, витрати на дослідження і розробки.

Аналіз продажу за географічними зонами наведено за розміщенням клієнтів, внутрішньосегментний продаж незначний

У млн швейцарських франків	2002	2001	2002	2001
	Активи		Зобов'язання	
Європа	11 672	12 508	5 326	5 384
Америка	9 567	10 991	3 500	3 675
Африка, Азія та Океанія	6 139	6 895	2 271	2 453
Води Нестле	4 751	4 928	1 863	1 856
Інша діяльність (а)	3 454	3 821	1 342	1 360
	35 583	39 143	14 302	14 728
Нерозподілені статті (с)	29 335	30 419	365	1 160
Виключення	(841)	(1 119)	(841)	(1 119)
	64 077	68 443	13 826	14 769

с) Корпоративні та пов'язані з дослідженням та розробками активи та зобов'язання, включаючи позитивний гудвіл, в 2001, активи/зобов'язання "Ralston Purina".

У млн швейцарських франків	2002	2001	2002	2001
	Капітальні вкладення		Амортизація основних засобів	
Харчові продукти				
Європа	880	954	747	806
Америка	904	747	732	695
Африка, Азія та Океанія	584	626	398	438
Води Нестле	769	839	374	371
Інша діяльність (а)	310	330	187	187
	3 447	3 496	2 438	2 497
Нерозподілені статті (d)	130	115	104	84
	3 577	3 611	2 542	2 581

d) Корпоративні та пов'язані з дослідженням та розробками основні засоби.

У млн швейцарських франків	2002	2001
	Зменшення корисності активів	
Європа	1 460	164
Америка	228	11
Африка, Азія та Океанія	355	214
Води Нестле	151	17
Інша діяльність (а)	2	—
	2 196	406

У млн швейцарських франків	2002	2001
	Реструктурування витрат	
Європа	740	159
Америка	302	51
Африка, Азія та Океанія	27	56
Води Нестле	33	7
Інша діяльність (а)	3	2
	1 105	275
Нерозподілені статті (б)	25	—
	1 130	275

Для вторинних сегментів вимагається менший обсяг розкриття інформації. Але конкретні вимоги залежать від того, які сегменти є первинними, а які вторинними.

Якщо первинними є господарські сегменти, тоді за кожним географічним сегментом слід розкривати:

- 1) дохід сегмента від зовнішніх покупців, виходячи з географічного розташування цих покупців. Така інформація наводиться за географічними сегментами, у яких дохід від продажу зовнішнім покупцям становить 10 або більше відсотків загального доходу підприємства від продажу всім зовнішнім покупцям;
- 2) капітальні вкладення і загальну балансову вартість активів сегмента, виходячи з географічного розташування цих активів. Така інформація надається для кожного географічного сегмента, активи якого становлять 10 або більше відсотків загальних активів всіх географічних сегментів.

Коли первинними сегментами є географічні сегменти, для кожного господарського сегмента слід розкривати інформацію про:

- 1) дохід сегмента від зовнішніх покупців;
- 2) загальну балансову вартість активів сегмента;
- 3) загальну суму капітальних вкладень.

Розкриття такої інформації вимагається для кожного господарського сегмента, дохід якого від продажу зовнішнім покупцям дорівнює 10 або більше відсотків загального доходу підприємства від продажу всім зовнішнім покупцям або всі активи сегмента становлять 10 або більше відсотків загальних активів всіх господарських сегментів.

Наведемо приклад розкриття такої інформації.


ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "NESTLE" за 2002 рік
За основними видами продуктів (вторинні сегменти)

У млн швейцарських франків	2002	2001	2002	2001
	Продаж		Операційний прибуток до сплати відсотків, податків та амортизації	
1	2	3	4	5
Напої	23 325	24 023	4 075	4 259
Молочні продукти, харчі та морозиво	23 376	23 041	2 756	2 578
Готові страви і харчові добавки	15 834	15 092	1 712	1 573
Догляд за домашніми тваринами	10 719	6 232	1 418	453
Шоколад і кондитерські вироби	10 774	11 244	1 180	1 234
Фармацевтична продукція	5 132	5 066	1 267	1 249
	89 160	84 698	12 408	11 346
Нерозподілені статті (а)			(1 468)	(1 359)
Операційний прибуток до сплати відсотків, податків та амортизації			10 940	9 987

У млн швейцарських франків	2002	2001
	Активи	
Напої	11 283	11 086
Молочні продукти, харчі та морозиво	10 972	11 148
Готові страви і харчові добавки	6 291	6 080
Догляд за домашніми тваринами	3 790	2 540
Шоколад і кондитерські вироби	5 403	6 347
Фармацевтична продукція	2 847	2 838
	40 586	40 039
У млн швейцарських франків	2002	2001
	Капітальні вкладення	
Напої	1 004	1 062
Молочні продукти, харчі та морозиво	495	573
Готові страви і харчові добавки	304	267
Догляд за домашніми тваринами	284	193
Шоколад і кондитерські вироби	285	249
Фармацевтична продукція	101	99
	2 473	2 443
Адміністративні, на збут, дослідження та розробки	1 104	1 168
	3 577	3 611

а) Головним чином корпоративні витрати, витрати на дослідження та розробки.

У млн швейцарських франків	2002	2002
	Зменшення ко- рисності активів	Реструктуру- вання витрат
Напої	350	117
Молочні продукти, харчі та морозиво	612	388
Готові страви і харчові добавки	275	104
	740	313
Шоколадні і кондитерські вироби	209	134
Фармацевтична продукція	—	1
	2 186	1 057
Адміністративні, на збут, дослідження та розробку	10	73
	2 196	1 130

У випадках коли первинними звітними сегментами є географічні сегменти, а активи та покупки підприємства розміщені в різних географічних регіонах, додатково слід розкривати:

- 1) дохід від продажу зовнішнім покупцям — для кожного географічного сегмента, що базується на розташуванні покупців і дохід якого від продажу зовнішнім покупцям становить 10 або більше відсотків загального доходу підприємства від продажу всім зовнішнім покупцям;
- 2) загальну балансову вартість активів та загальну суму капітальних вкладень сегмента за географічним розташуванням активів — для кожного сегмента, що базується на розташуванні активів і дохід якого від продажу зовнішнім покупцям або активи якого дорівнюють або більше 10 відсотків відповідної загальної суми доходу або активів підприємства.

Слід зазначити, що підприємство може розкривати для вторинних сегментів ту саму інформацію, що і для первинних сегментів. Такий підхід застосовує, зокрема, Група "Baeyer", сегментну інформацію якої наведено нижче (*табл. 25.3 і табл. 25.4*).

Якщо господарський чи географічний сегмент, інформація за яким відображається у звітності раді директорів і вищому виконавчому керівникові, не є звітним сегментом, оскільки більшу частину свого доходу він отримує від продажу іншим сегментам, але доходи якого від продажу зовнішнім покупцям становлять 10 або більше відсотків загальної суми продажу підприємства всім зовнішнім покупцям, МСБО 14 вимагає розкривати цей факт та суми доходів від продажу зовнішнім покупцям від внутрішнього продажу іншим сегментам.

Водночас необхідно вказувати основу внутрішньосегментного трансферного ціноутворення та подавати інформацію про її зміну.

Слід також наводити типи продукції та послуг, які включено до кожного звітного господарського сегмента діяльності (і первинного, і вторинного), якщо це не розкривається іншим чином у фінансовій звітності.

У разі зміни облікової політики сегмента слід розкривати ті зміни, що суттєво впливають на сегментну інформацію, а зіставну інформацію за попередній період слід перерахувати у разі можливості.

Таблиця 25.3. Ключові дані за господарськими сегментами Групи "Вауер" за 2002 рік

	Охорона здоров'я										Сільське господарство	
	Фармацевтичні, біологічні продукти				Охорона споживача, діагностика				Здоров'я тварин		2002	2001
	2002		2001		2002		2001		2002	2001	2002	2001
	2	3	4	5	6	7	8	9				
Млн євро												
I												
1.	Чистий продаж (зовнішній)	4,767	5,729	3,755	4,104	850	858					
2.	Зміна в євро	-16,8%	-6,7%	-8,5%	-8,5%	+5,6%	-0,9%					
3.	Зміна в місцевих валютах	-11,7%	-6,7%	-1,4%	+5,0%	+5,4%	-1,7%					
4.	Внутрішньосегментний продаж	33	38	2	2	1	4					
5.	Інший операційний дохід	124	62	329	49	10	13					
6.	Операційний результат етапів, що виключаються	151	383	408	388	180	161			(15)	464	
7.	Прибутковість продажу до статей, що виключаються	3,2%	6,7%	10,9%	9,5%	21,2%	18,8%			(0,3)%	16,3%	
8.	Статті, що виключаються	(339)	(332)	193	(47)	(11)	0			(107)	0	
9.	Операційний результат	(188)	51	601	341	169	161			(122)	464	
10.	Прибутковість продажу	(3,9)%	0,9%	16,0%	8,3%	19,9%	18,8%			(2,6)%	16,3%	
11.	Валові грошові потоки	1 229	827	534	182	153	502			560	419	
12.	Інвестований капітал	4,095	5,352	3,152	3,799	592	579			10,085	3,950	
13.	Грошові потоки на інвестований капітал	0,0%	4,2%	23,9%	13,9%	30,4%	24,3%			6,4%	13,9%	
14.	Чисті грошові потоки	484	343	951	576	140	190			1,212	428	
15.	Дохід за методом участі в капіталі	0	0	0	0	0	0			0	0	
16.	Інвестиції за методом участі в капіталі	16	16	0	0	0	0			0	0	
17.	Разом активи	4,221	5,303	3,352	3,956	637	734			13,462	3,488	
18.	Капітальні вкладення	178	375	272	238	26	45			297	199	
19.	Амортизація	349	364	340	291	50	40			628	247	
20.	Зобов'язання	2,130	1,869	1,236	1,271	304	379			2,944	1,130	
21.	Витрати на дослідження та розробки	1,072	1,242	235	252	80	91			598	299	
22.	Чисельність працівників (на 31 грудня)	25,900	26,800	14,700	14,900	3,400	3,900			23,000	10,900	

Продовження табл. 25.3

	Полімери				Хімія		Узгодження		Діяльність, що триває		Діяльність, що припиняється		Група "Вауер"	
	Пластик, каучук		Поліуретан, покриття, волокна		2002	2001	2002	2001	2002	2001	2002	2001	2002	2001
	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1.	5,378	5,581	5,397	5,439	3,304	3,749	810	872	28,958	29,170	666	1,105	29,624	30,275
2.	+9,9%	-3,6%	-4,0%	-0,8%	-2,6%	-11,9%	+9,9%		-0,7%	+0,2%			-2,2%	-2,2%
3.	-0,7%	-5,0%	+3,4%	-3,1%	-5,7%	+10,0%			+4,2%	-0,1%			+2,6%	-2,5%
4.	115	116	78	138	409	456	(728)	(856)						
5.	84	87	64	52	49	53	733	63	1,732	481	5	339	1,737	820
6.	175	288	243	129	160	271	(313)	(246)	989	1,838	47	93	1,036	1,931
7.	3,3%	5,2%	4,5%	2,4%	4,8%	7,2%			3,4%	6,3%			3,5%	6,4%
8.	(102)	(50)	(448)*	(120)	(26)	(68)	445	(16)	(395)	(633)	933	538	(320)	
9.	73	238	(205)	9	134	203	132	(262)	594	1,205	980	406	1,574	1,611
10.	1,4%	4,3%	(3,8)%	0,2%	4,1%	5,4%			2,1%	4,1%			5,3%	5,3%
11.	587	714	606	375	379	(85)	(230)	2,935	2,818	77	105	3,012	2,923	
12.	5,771	6,405	7,750	8,496	3,987	4,774	1,280	556	36,712	33,911	0	947	36,712	34,858
13.	6,8%	8,9%	8,9%	7,0%	8,6%	7,7%			8,0%	8,2%			8,1%	8,2%
14.	459	954	746	1,016	465	399	(124)	(177)	4,333	3,729	87	130	4,420	3,859
15.	0	0	(3)	0	1	0	4	12	2	12	3	14	5	26
16.	10	27	728	773	14	13	157	158	925	987	170	179	1,095	1,166
17.	5,165	5,867	5,912	7,722	3,500	4,216	5,443	4,933	41,692	36,219	0	820	41,692	37,039
18.	504	536	506	468	285	444	315	255	2,383	2,560	0	57	2,383	2,617
19.	436	482	1,001	639	298	334	163	41	3,262	2,438	48	78	3,313	2,516
20.	1,377	1,339	1,615	2,385	1,315	1,797	15,316	9,616	26,237	19,786	0	233	26,237	20,019
21.	125	134	173	194	100	114	149	170	2,532	2,496	45	63	2,577	2,559
22.	17,100	17,900	15,500	16,100	17,800	19,500	5,200	3,000	122,600	113,000	0	3,900	122,600	116,900

Інформація, що підлягає розкриттю у разі суттєвих змін в облікових політиках сегмента, включає:

- ✓ пояснення щодо характеру змін;
- ✓ причини змін;
- ✓ той факт, що зіставна інформація була перерахована або неможливість зробити це;
- ✓ фінансовий вплив змін, якщо він може бути обґрунтовано визначений.

Якщо підприємство змінює визначення своїх сегментів і не перераховує сегментну інформацію за попередні періоди на новій основі, оскільки це неможливо зробити, тоді для забезпечення зіставності у разі вказаної зміни підприємству слід подавати дані за сегментами і за новою, і за старою основами сегментації.

ПРОМІЖНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Склад проміжної фінансової звітності, порядок визнання та оцінки її статей визначає МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність”. Цей стандарт, затверджений в лютому 1998 року, набрав чинності з 1 січня 1999 року. В грудні 2003 року до МСБО 34 було внесено зміни, пов’язані із переглядом МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 2 “Запаси”, МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”. МСБО 34 не встановлює, які підприємства та як часто повинні подавати проміжну фінансову звітність. Це питання вирішується законодавством відповідної країни або органами, яким згідно із цим законодавством надано таке право.

Наприклад, комісії з цінних паперів і фондового ринку часто вимагають, щоб підприємства, чиї акції та облігації відкрито продаються та купуються, публікували проміжні фінансові звіти. Своєю чергою, підприємства, акції яких вільно продаються та купуються, заохочують подавати проміжну фінансову звітність щонайменше за перше півріччя та оприлюднювати її не пізніше ніж 60 днів після закінчення проміжного періоду.

Підприємству, яке зобов’язане або добровільно бажає скласти проміжну фінансову звітність згідно з Міжнародними стандартами, слід дотримуватися положень МСБО 34.

26.1. СКЛАД І ЗМІСТ ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Проміжна фінансова звітність (Interim Financial Reporting) — це фінансова звітність, яка включає повний комплект фінансових звітів або комплект стислих фінансових звітів за проміжний період.

Проміжним періодом (Interim Period) є період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Отже, проміжним періодом може бути місяць, квартал, півріччя тощо, а фінансова звітність може складатись у повному або скороченому обсязі (*рис. 26.1*).

При цьому підприємство повинно застосовувати при складанні проміжної фінансової звітності той самий формат звіту про зміни у власному капіталі, який був обраний в останньому річному звіті.

Якщо остання річна фінансова звітність була консолідованою звітністю, то проміжну фінансову звітність також складають на консолідованій основі. Проте якщо останній річний звіт містить одночасно консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність материнського підприємства, тоді питання включення до проміжного звіту фінансової звітності материнського підприємства вирішується

останнім самостійно. Проміжна фінансова звітність включає стислі або повні звіти за такі періоди (табл. 26.1).

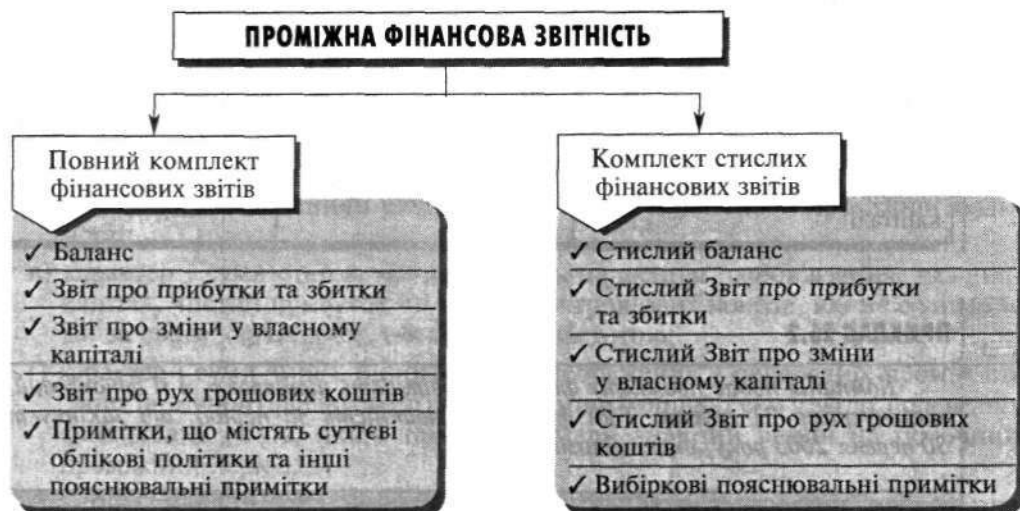


Рис. 26.1. Альтернативний склад проміжної фінансової звітності згідно з МСБО 34

Таблиця 26.1. Звітні періоди (дати), за які слід надавати проміжну фінансову звітність

Звіт	Періоди (дати), включені до звіту
Баланс	На кінець поточного проміжного періоду та порівняльний баланс за станом на кінець безпосередньо попереднього фінансового року
Звіт про прибутки та збитки	За поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами про прибутки та збитки за зіставні проміжні періоди (поточний і за рік до дати звітності) безпосередньо попереднього фінансового року
Звіт про зміни у власному капіталі	Наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зіставний період за рік до дати звітності безпосередньо попереднього фінансового року
Звіт про рух грошових коштів	Наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зіставний період за рік до дати звітності безпосередньо попереднього фінансового року



ПРИКЛАД 26.1

Компанія подає проміжну фінансову звітність щоквартально, а її фінансовий рік закінчується 31 грудня.

Фінансова звітність за період, що закінчується 30 червня 2003 року, включатиме:

Звіт	Звітний період (дата)	Попередній звітний період (дата)
Баланс	На 30.06.2003	На 31.12.2002
Звіт про прибутки та збитки	Січень-червень 2003 Квітень-червень 2003	Січень-червень 2002 Квітень-червень 2002
Звіт про рух грошових коштів	Січень-червень 2003	Січень-червень 2002
Звіт про зміни у власному капіталі	Січень-червень 2003	Січень-червень 2002



ПРИКЛАД 26.2

Компанія подає проміжну фінансову звітність щопівроку, а її фінансовий рік закінчується 31 грудня. Тоді фінансова звітність за період, що закінчується 30 червня 2003 року, включатиме:

Звіт	Поточний звітний період (дата)	Попередній звітний період (дата)
Баланс	На 30 червня 2003 року	На 31 грудня 2000
Звіт про прибутки та збитки	Січень-червень 2001 року	Січень-червень 2000
Звіт про рух грошових коштів	Січень-червень 2001 року	Січень-червень 2000
Звіт про зміни у власному капіталі	Січень-червень 2001 року	Січень-червень 2001

Якщо підприємство подає повний комплект фінансових звітів за проміжний період, форма та зміст цих звітів повинні відповідати вимогам МСБО 1 “Подання фінансових звітів” до повного комплекту фінансових звітів (див. розд. 3—6).

Коли підприємство подає комплект стислих звітів за проміжний період, ці звіти мають включати, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, наведені в останніх річних фінансових звітах, а також вибіркові пояснювальні примітки, передбачені МСБО 34.

При цьому до стислих фінансових звітів можуть бути включені додаткові статті або примітки, якщо без них проміжна звітність може ввести в оману її користувачів. У проміжній фінансовій звітності слід застосовувати той самий формат Звіту про зміни в капіталі, що й в останньому річному звіті. Незалежно від складу проміжної фінансової звітності у повному або стислому звіті про прибуток слід наводити базисний та розбавлений прибуток на акцію.

Основним призначенням проміжної фінансової звітності є оновлення останнього повного комплекту річних фінансових звітів. Тому основну увагу при складанні таких звітів слід зосереджувати на нових видах діяльності, нових подіях і обставинах, а не дублюванні інформації, відображеної в останніх річних фінансових звітах.

Виходячи з цього, МСБО 34 вимагає наводити у примітках до проміжних фінансових звітів мінімальну інформацію, яка є суттєвою і не розкрита в інших

компонентах проміжної фінансової звітності. Таку інформацію слід наводити за період з початку фінансового року до звітної дати.

Також слід розкривати інформацію про ті події та операції, що є суттєвими для розуміння поточного проміжного періоду:

- а) зазначення того, що у проміжному фінансовому звіті дотримувалися тієї самої облікової політики і методів, що й в останньому річному фінансовому звіті, або (в разі зміни цієї політики або методів) опис характеру та вплив цих змін;
- б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
- в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або частотою;
- г) характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або зміни в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років, якщо такі зміни мали значний вплив на поточний проміжний період;
- г) випуск, викуп і погашення боргових цінних паперів та цінних паперів, що надають право власності;
- д) сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунках на акцію) окремо щодо звичайних та інших акцій;
- е) дохід сегмента чи результат діяльності сегмента для господарських сегментів та географічних сегментів залежно від основи звітності за сегментами підприємства (розкриття даних сегмента в проміжних фінансових звітах підприємства потрібне тільки тоді, коли МСБО 14 "Звітність за сегментами" вимагає від підприємства розкривати дані щодо сегмента в річних фінансових звітах);
- є) суттєві події, які відбуваються після закінчення проміжного періоду і не відображені у фінансових звітах за цей проміжний період;
- ж) вплив змін у структурі підприємства за проміжний період, зокрема: об'єднання бізнесу, придбання або продаж дочірніх підприємств і також довгострокових інвестицій, реструктуризація та діяльність, що припиняється. У разі об'єднання компаній підприємству слід розкривати інформацію, яка вимагається п. 66—73 МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу";
- з) зміни в непередбачених зобов'язаннях або активах з дати останнього річного балансу.

МСБО 34 містить такі приклади інформації, що підлягають розкриттю у проміжній фінансовій звітності:

- а) списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;
- б) визнання збитку від зменшення корисності основних засобів, нематеріальних активів та інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;
- в) сторнування будь-якого забезпечення витрат на реструктуризацію;
- г) придбання та продаж об'єктів основних засобів;
- г) зобов'язання придбати основні засоби;
- д) виплати, пов'язані з судовою справою;

- е) виправлення помилок попереднього періоду;
- є) будь-який дефолт або будь-яке порушення умов боргової угоди, що їх надалі не виправлено;
- ж) операції зі зв'язаними сторонами.

Розкриття інформації в комплекті повних фінансових звітів здійснюється відповідно до інших стандартів. Але розкриття інформації згідно з іншими МСФЗ не обов'язкове, якщо проміжна фінансова звітність містить стислі звіти та вибіркові пояснювальні примітки.

Якщо проміжна фінансова звітність складена згідно з МСБО 34, цей факт слід розкривати у звітності. З іншого боку, слід вказувати, що проміжна фінансова звітність складена відповідно до МСФЗ, якщо вона не відповідає всім вимогам всіх стандартів і тлумачень, затверджених РМСБО.

Наводимо стислу консолідовану фінансову звітність Групи "Lonza" за перше півріччя 2003 року.

ВИТЯГ З КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "LONZA" за перше півріччя 2003 року

Консолідований звіт про прибуток за перше півріччя	млн швейцарських франків	2002	2003
Чистий продаж		1 291	1 157
Операційні витрати		(1 074)	(982)
Операційний прибуток		217	175
Нерегулярні статті		0	(52)
Гудвіл		(3)	(2)
Прибуток до сплати відсотків і податків		214	121
Фінансові витрати		(7)	(12)
Прибуток до оподаткування		207	109
Податки на прибуток		(46)	(26)
Чистий прибуток з урахуванням частини меншості		161	83
Частка меншості		0	0
Чистий прибуток		161	83
Консолідований звіт про рух грошових коштів за перше півріччя	млн швейцарських франків	2002	2003
Прибуток до сплати відсотків і податків		214	121
Коригування для негрошових статей		86	105
Збільшення (зменшення) в робочому капіталі		(125)	(15)
Кошти від операцій		175	211
Сплачені податки		(43)	(25)
Чисте придбання основних активів		(120)	(220)
Інші		(12)	3
Чистий грошовий потік		0	(31)
Сплачені дивіденди		(95)	(90)
Фінансування та курсові різниці		(344)	170
Збільшення (зменшення) в чистих коштах		(439)	49

Консолідований баланс	млн швейцарських франків	2003	2002
на 31.12.2002 та 30.06.2003	Основні активи	2 054	2 195
	Грошові кошти та їх еквіваленти	55	104
	Аванси та позики	28	30
	Інші поточні активи	1 135	1 182
	Активи, утримувані для продажу	0	0
	Разом активи		
	Акціонерний капітал	1 235	1 250
	Частка меншості	0	0
	Довгострокова заборгованість	317	689
	Поточна заборгованість	635	439
	Забезпечення та зобов'язання	1 085	1 133
	Разом зобов'язання та акціонерний капітал	3 272	3 511
Зміни в акціонерному капіталі			
	на 31.12.2001/31.12.2002	1 586	1 235
	Дивіденд	(95)	(90)
	Викуп власних акцій	(480)	0
	Інший сукупний прибуток	(27)	22
	Чистий прибуток	161	83
	На 30.06.2002/30.06.2003	1 145	1 250

Облікові принципи. Ці стислі консолідовані фінансові звіти базуються на звітах окремих дочірних підприємств на 30 червня 2003 року, які було складено у відповідності до єдиних облікових принципів Групи, узгоджених з тими, що були застосовані Групою "Lonza" у її консолідованих фінансових звітах за рік, що закінчується 31 грудня 2002 року. Стислі консолідовані звіти складено у відповідності до існуючих Міжнародних стандартів фінансової звітності та, зокрема, МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність", виданим Радою з МСБО.

Валютні курси	Баланс		Звіт про прибутки та збитки за півріччя	
	31.12.02/30.06.03 курс швейцарських франків		2002	2003 середній курс швейцарських франків
Долар	1,39	1,36	1,64	1,35
Фунт стерлінгів	2,23	2,24	2,37	2,18
Євро	1,45	1,55	1,47	1,49

26.2. ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА В ПРОМІЖНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

Згідно з МСБО 34, у проміжних фінансових звітах слід застосовувати ту саму облікову політику, що й у річних фінансових звітах. Винятком є зміни в обліковій політиці, які відбувалися після дати останнього річного балансу та повинні відобразитися у подальших річних фінансових звітах. При цьому частота складання та подання звітності (річна, піврічна, квартальна тощо) не повинна впливати на оцінку фінансових результатів діяльності підприємства

за рік. Тому оцінка у проміжній звітності здійснюється за період з початку року на звітну дату.

З цього випливає, що:

- 1) принципи визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат у проміжних звітних періодах аналогічні тим, що застосовуються у річних фінансових звітах;
- 2) у межах одного фінансового року оцінки, зроблені в попередніх проміжних періодах, можуть бути змінені в наступних проміжних періодах (або на річну звітну дату).

Отже, до активів і зобов'язань слід застосовувати одні й ті самі критерії визнання на дату річного балансу та на проміжні дати.

Своєю чергою, доходи та витрати визнаються у проміжній звітності, якщо вони відповідають критеріям їх визнання, розглянутим у *розд. 4*.

Це стосується також доходів і витрат, що виникають протягом року нерівномірно.

Зокрема, доходи, отримані сезонно, циклічно або зрідка протягом року, не слід визнавати на проміжну дату, якщо передбачення або відстрочення не буде відповідним на кінець фінансового року підприємства.

Відповідно витрати, які виникають нерівномірно протягом року, слід передбачати або відстрочувати для проміжної звітності і тільки якщо їх можна передбачати або відстрочувати на кінець фінансового року.

Наприклад, цукровий завод не включає дохід від продажу продукції в проміжних періодах доти, доки продаж не буде задовольняти критеріям, наведеним у МСБО 18. Своєю чергою, виробничі витрати заводу будуть відображені у складі запасів доки не буде визнаний дохід від продажу.

У додатку до МСБО 34 наведено приклади визнання та оцінки в проміжних фінансових звітах, які узагальнено в *табл. 26.2*.

Визнання, оцінка та розкриття інформації в проміжних фінансових звітах здійснюється з урахуванням суттєвості відповідної суми щодо даних за проміжний період. При цьому проміжні оцінки більшою мірою базуються на широкому застосуванні обґрунтованих попередніх оцінок (*табл. 26.3*).

У зв'язку з цим у примітках до річних фінансових звітів слід розкривати характер і суму зміни попередньої оцінки, якщо така оцінка суми, відображеної у звітності за проміжний період, суттєво змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт за останній проміжний період не було оприлюднено.

Таблиця 26.2. Приклади застосування принципів визнання та оцінки в проміжних фінансових звітах

Об'єкти аналізу	Підхід, що застосовується
1	2
1. Нарахування на заробітну плату та страхові внески працедавця	Якщо нарахування на заробітну плату або внески працедавця до державних страхових фондів оцінюються на річній основі, відповідні витрати працедавця визнаються у проміжні періоди із застосуванням попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки нарахування на заробітну плату або ставки внеску, навіть якщо більшу частину виплат можна здійснити на початку фінансового року

Продовження табл 26.2

1	2
2. Значне планове періодичне технічне обслуговування або капітальний ремонт	Витрати на значне планове періодичне технічне обслуговування чи на капітальний ремонт або інші сезонні витрати, які, за очікуванням, будуть понесені в кінці року, не є передбаченими для проміжної звітності, якщо подія не спричинила юридичне або конструктивне зобов'язання. Самий тільки намір чи необхідність нести витрати, пов'язані з майбутнім, не є достатніми для виникнення зобов'язання
3. Забезпечення	Для визнання та оцінки забезпечення на проміжну дату підприємству слід застосовувати ті самі критерії, які воно застосовувало б наприкінці фінансового року
4. Премії наприкінці року	У проміжній фінансовій звітності зобов'язання за такою премією визнається лише у випадку, коли: а) премія є юридичним зобов'язанням або попередня практика робить премію конструктивним зобов'язанням, щодо якого підприємство не має реальної альтернативи, крім виплат; б) можна достовірно оцінити зобов'язання
5. Непередбачені орендні платежі	Якщо непередбачені орендні платежі ґрунтуються на досягненні орендарем певного рівня річного продажу, зобов'язання може виникати у проміжних періодах фінансового року до досягнення необхідного річного рівня продажу, коли очікується, що необхідний рівень продажу буде досягнуто і, таким чином, підприємство не має іншої реальної альтернативи, крім здійснення майбутніх орендних платежів
6. Нематеріальні активи	У проміжному періоді підприємство застосовує критерії визначення та визнання нематеріальних активів так само, як і в річному періоді. Витрати, понесені до досягнення відповідності критеріям визнання нематеріальних активів, визнаються як витрати. Витрати, понесені після того, як досягнуто відповідності цим критеріям, визнаються як частина собівартості нематеріального активу. Невиправданим є "відстрочення" витрат як активів у проміжному балансі в надії, що відповідність критеріям визнання буде досягнута пізніше в цьому фінансовому році
7. Пенсії	Витрати на пенсії для проміжного періоду розраховуються на основі даних за період з початку року на звітну дату застосуванням актуарно визначеної ставки витрат на пенсії на кінець попереднього фінансового року, скоригованої на значні ринкові коливання, які відбулися з цього часу, і на великі скорочення, виплати та інші суттєві одноразові події
8. Оплачувані дні відсутності на роботі (відпускні, свята тощо)	Короткострокові оплачувані дні відсутності, перенесені заздалегідь і які можна використати в майбутніх періодах, оцінюються в тій сумі, яку підприємство очікує виплатити в результаті невикористаного права, акумульованого на дату балансу. І навпаки, підприємство не визнає витрати або зобов'язання за неакумульованими оплачуваними днями відсутності на дату проміжної звітності так само, як воно не визнає їх на дату річної звітності
9. Інші планові, але нерегулярні витрати	Витрати, які очікуються нерегулярно протягом фінансового року (благодійні пожертви, витрати на навчання працівників тощо), звичайно є питанням судження, навіть якщо вони планові й мають тенденцію повторюватися з року в рік. Визнання зобов'язання на дату проміжної фінансової звітності за такими витратами, які ще не були понесені, у цілому не відповідає визначенню зобов'язання

Продовження табл. 26.2

1	2
10. Витрати з податку на прибуток	Витрати податку на прибуток проміжного періоду розраховують із застосуванням до прибутку до оподаткування проміжного періоду ставки податку, як застосовували б до суми очікуваного загального річного прибутку, тобто попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки податків на прибуток. Якщо є розбіжність між фінансовим звітним роком та роком податків на прибуток, витрати з податку на прибуток за проміжні періоди такого фінансового звітного року оцінюють з використанням окремих середньозважених попередньо оцінених фактичних ставок податку для кожного з років податків на прибуток і застосовують до частки прибутку до оподаткування, заробленого в кожному з цих років податків на прибуток
11. Зміни в цінах придбання товарів (послуг)	Знижки з обсягу та інші контрактні зміни в цінах на сировину, працю чи інші придбані товари та послуги відображаються у проміжних періодах і покупцем, і продавцем, якщо вони вже відбулись або є ймовірність того, що відбудуться
12. Амортизація	Амортизація за проміжний період нараховується, виходячи з активів, які контролюються підприємством протягом цього проміжного періоду. Придбання або вибуття активів, заплановані у наступних періодах цього фінансового року, до уваги не беруться
13. Запаси	У проміжній фінансовій звітності запаси оцінюють за тими самими принципами, що й наприкінці фінансового року. Чисту вартість реалізації запасів визначають виходячи з ціни продажу та відповідних витрат на завершення й збут на проміжні дати. Підприємство сторнуватиме часткове списання до чистої вартості реалізації у наступному проміжному періоді, тільки якщо це було б доречним наприкінці фінансового року
14. Відхилення від норм виробничих витрат	Відхилення витрат за рахунок цін, ефективності та обсягу виробництва підприємства виробника визнаються у прибутку на проміжні звітні дати тією мірою, якою ці відхилення визнаються у прибутку на кінець фінансового року. Відстрочення відхилень, які за очікуванням будуть компенсовані наприкінці року, не є прийнятним, оскільки воно може привести до відображення запасів у звітності на проміжну дату за собівартістю, яка є більшою або нижчою від фактичної собівартості виробництва
15. Прибутки та збитки від переведення іноземних валют	Прибутки та збитки від переведення іноземних валют оцінюються у проміжній фінансовій звітності за тими самими принципами, що й на кінець фінансового року
16. Проміжна фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Проміжні фінансові звіти у країнах з гіперінфляційною економікою складають за такими самими принципами, як і на кінець фінансового року. Це означає, що підприємства дотримуються МСБО 29 на проміжні дати, подаючи всі проміжні дані в одиниці виміру за станом на кінець проміжного періоду, причому прибуток чи збиток від чистої монетарної позиції, які є результатом цього, включаються у чистий прибуток проміжного періоду. Підприємства не перераховують визнання прибутку чи збитку на рік. Вони також не застосовують попередньо оцінений річний темп інфляції, складаючи проміжний фінансовий звіт у країні з гіперінфляційною економікою

Продовження табл 26.2

1	2
17. Зменшення корисності активів	Підприємство має застосовувати такі самі критерії перевірки на зменшення корисності, визнання та сторнування на проміжну дату, які воно застосовувало б на кінець фінансового року. Проте це не означає, що підприємству обов'язково слід докладно обчислювати зменшення корисності на кінець проміжного періоду. Підприємству доцільніше розглядати ознаки значного зменшення корисності з кінця останнього фінансового року, щоб визначити, чи потрібне таке обчислення

Таблиця 26.3. Приклади застосування попередніх оцінок у проміжних фінансових звітах

Об'єкт оцінки	Застосування оцінки
1. Запаси	Не вимагаються повні процедури інвентаризації та оцінки. Попередні оцінки на проміжні дати можуть бути здійснені на основі марж продажу
2. Розподіл активів і зобов'язань на поточні та непоточні	Докладніша класифікація активів і зобов'язань може бути зроблена на дату річного балансу, ніж на дати проміжних балансів
3. Забезпечення	Визначення суми забезпечення на проміжні дати звичайно пов'язане з переглядом попереднього річного забезпечення, а не із залученням сторонніх експертів для здійснення нових оцінок
4. Пенсії	Для проміжної звітності достовірну оцінку теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами та ринкову вартість активів програми можна отримати шляхом екстраполяції останньої актуарної оцінки
5. Податки на прибуток	Для обчислення витрат з податку на прибуток та відстрочених податкових зобов'язань звичайно застосовують середньозважену ставку податку, якщо вона наближена до впливу застосування конкретних ставок
6. Непередбачені події	У разі необхідності оцінки непередбачених подій вона може бути пов'язана з висновками незалежних експертів або інших радників
7. Переоцінки	На дати проміжної звітності переоцінка не є обов'язковою
8. Внутрішньогрупові звірки	Звірка внутрішньогрупових сальдо при складанні консолідованих фінансових звітів на проміжні дати може бути менш докладною, ніж при складанні таких звітів на кінець звітного року
9. Спеціалізовані галузі	У спеціалізованих галузях (наприклад, при обчисленні страхових резервів страховими компаніями) оцінки проміжного періоду можуть бути менш точними, ніж на кінець звітного року

Зміну облікової політики, не пов'язану з перехідними положеннями, встановленими новим стандартом або інтерпретацією, слід відображати:

- шляхом перерахунку фінансових звітів за попередні проміжні періоди поточного фінансового року та за зіставні проміжні періоди будь-якого з попередніх фінансових років, які будуть перераховані в річних фінансових звітах згідно з МСБО 8;
- якщо неможливо визначити сукупний вплив на початок фінансового року застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, коригуються фінансові звіти попередніх проміжних періодів поточного фінансового року та зіставні проміжні періоди попередніх фінансових років із застосуванням нової облікової політики, перспективно починаючи з найбільш ранньої можливої дати.

НЕПОТОЧНІ АКТИВИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ, І ПРИПИНЕНА ДІЯЛЬНІСТЬ

До 1999 року в МСБО 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” досить стисло (параграфи 19—22) розглядалися питання надання інформації про припинену діяльність. З 1 січня 1999 року набрав чинності МСБО 35 “Діяльність, що припиняється”, який замінив відповідні параграфи МСБО 8 та містив докладні положення щодо визнання, оцінки, розкриття та подання діяльності, що припиняється, у фінансовій звітності підприємства. Принциповою відмінністю МСБО 35 від МСБО 8 була вимога розкривати інформацію не про діяльність, яка вже припинена, а про заплановане припинення діяльності. 1999 року до тексту МСБО 35 та додатків до нього було внесено зміни з метою узгодження з термінологією, вжитою в МСБО 10 “Події після дати балансу” і МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”.

У грудні 2003 року до МСБО 35 було внесено окремі зміни, пов'язані з переглядом МСБО 1 і МСБО 8.

У 2004 році МСБО 35 було замінено МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”, який набуває чинності для річних звітних періодів починаючи з (або після) 1 січня 2005 року. МСФЗ 5 узгоджено зі стандартом SFAS 144 “Облік зменшення корисності та вибуття довгострокових активів”, що є складовою програми конвергенції Міжнародних стандартів і стандартів фінансового обліку США.

МСФЗ 5 визначає порядок обліку активів, утримуваних для продажу, а також подання та розкриття припиненої діяльності. Положення цього стандарту стосуються усіх непоточних активів (та усіх ліквідаційних груп), окрім положень щодо оцінки, які не поширюються на:

- ✓ відстрочені податкові активи;
- ✓ активи, що виникли від виплат працівникам;
- ✓ фінансові активи, на які поширюється МСБО 39;
- ✓ непоточні активи, які обліковують згідно з моделлю справедливої вартості, передбаченою МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”;
- ✓ непоточні активи, які обліковують за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж) згідно з МСБО 41 “Сільське господарство”;
- ✓ контрактні права за контрактами страхування, які визначено у МСФЗ 4 “Страхові контракти”.

27.1. КЛАСИФІКАЦІЯ І ОЦІНКА НЕПОТОЧНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Згідно з МСФЗ 5, підприємство має класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде відшкодована переважно через операцію продажу, а не через безперервне використання.

Ліквідаційною групою (*Disposal Group*) є група активів, яких збираються позбутися шляхом продажу або іншим чином, разом як групи у одній операції, та зобов'язання прямо пов'язане з тими активами, які будуть передані в операції.

Така група може включати гудвіл унаслідок об'єднання бізнесу, якщо вона є одиницею, що генерує грошові кошти і на яку було розподілено цей гудвіл.

Непоточний актив (або ліквідаційну групу) класифікують як утримуваний для продажу, лише якщо він відповідає таким критеріям:

- ✓ придатний до негайного продажу у його теперішньому стані лише на умовах, які є звичними та засновані на досвіді продажу таких активів (або ліквідаційних груп);
- ✓ ймовірність його продажу є високою.

Висока ймовірність (*Highly Probable*) означає, що подія значно більш можлива, ніж ймовірна. Очікується, що ймовірність продажу є високою, якщо задовольняються такі критерії:

- ✓ керівництво уклало зобов'язуючий план продажу;
- ✓ розпочато активну програму визначення покупця;
- ✓ продаж, за певним винятком, очікується упродовж дванадцяти місяців;
- ✓ було здійснено активну ринкову пропозицію активу за прийнятною ціною;
- ✓ дії, необхідні для завершення продажу, свідчать, що план не буде суттєво змінено або скасовано.

Операція продажу включає обмін непоточного активу на інший непоточний актив, якщо операція обміну має комерційну сутність згідно з МСБО 16 "Основні засоби".

Якщо підприємство придбало непоточний актив (або ліквідаційну групу) виключно для наступного продажу, його слід класифікувати як утримуваний для продажу на дату придбання, лише якщо продаж очікується упродовж дванадцяти місяців (за винятком, який розглянуто далі) та існує висока ймовірність, що усі інші критерії, які не було задоволено на цю дату, будуть задоволені упродовж короткого періоду (звичайно упродовж трьох місяців) після придбання. Період завершення продажу може перевищувати дванадцять місяців за умови, що причиною цього є події або обставини, які не контролюються підприємством і є достатні свідчення того, що підприємство дотримується зобов'язання здійснити план продажу активу.

Якщо розглянуті вище критерії задоволено після дати балансу, підприємству не слід класифікувати непоточний актив або ліквідаційну групу як утримуваний для продажу у фінансових звітах на дату випуску. Водночас якщо ці критерії було задоволено після дати балансу, але до надання дозволу на випуск фінансових звітів, підприємство має розкривати у примітках інформацію, передбачену п. 41 (а, б, г) МСФЗ 5.

Згідно з МСФЗ 5, не слід класифікувати як утримувані для продажу активи (або ліквідаційну групу), яких підприємство збирається позбутися. Але такі активи (ліквідаційна група) можуть бути класифіковані як припинена діяльність, коли підприємство позбулося їх, якщо на цю дату вони відповідають визначенню припиненої діяльності.

Припинена діяльність (Discontinued Operation) – це компонент підприємства, якого воно позбулося або який класифікований для продажу та є:

- ✓ окремим значним напрямом або географічним регіоном діяльності;
- ✓ частиною єдиного скоординованого плану відмови від окремого значного напрямку або географічного регіону діяльності;
- ✓ дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

Компонент підприємства включає діяльність і грошові потоки, які можна чітко виокремити операційно та з метою фінансової звітності.

Оцінка непоточних активів, утримуваних для продажу

Згідно з МСФЗ 5, 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 через більше ніж один рік, підприємство має оцінювати витрати на продаж за дисконтованою вартістю. Зростання дисконтованої вартості витрат відображати як фінансові витрати у Звіті про прибутки і збитки.

Одразу перед первісною класифікацією активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу балансову вартість (або усіх активів і зобов'язань групи) слід оцінити згідно з відповідними МСФЗ.

У разі переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість активів і зобов'язань, на які не розповсюджується положення щодо оцінки згідно з МСФЗ 5, але включено до ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, слід переоцінювати згідно з відповідними стандартами до переоцінки ліквідаційної групи за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

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 з зобов'язаннями ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, продовжують визнаватися.

Збиток від зменшення корисності, що виникає внаслідок списання частини балансової вартості непоточного активу (або ліквідаційної групи), утримуваного для продажу, до справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж), розподіляється між активами групи згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Прибуток від наступного збільшення справедливої вартості (за вирахуванням витрат на продаж) визнається тією мірою, якою він не перевищує накопичений збиток від зменшення корисності, який було визнано згідно з МСФЗ 5 або раніше (до набрання чинності або застосування МСФЗ 5) згідно з МСБО 36.



ПРИКЛАД 27.1

Компанія "Фундук" планує продати групу активів, які становлять ліквідаційну групу і оцінені наступним чином, євро:

	Балансова вартість на звітну дату до класифікації як утримуваних для продажу	Балансова вартість, переоцінена безпосередньо перед класифікацією як утримуваних для продажу
Гудвіл	2 250	2 250
Основні засоби:		
✓ за переоціненою вартістю	6 900	6 000
✓ за первісною вартістю	8 550	8 550
Запаси	3 600	3 300
Фінансові активи, доступні для продажу	<u>2 700</u>	<u>2 250</u>
Разом	24 000	22 350.

Компанія визнала збиток 1 650 євро (24 000 – 22 350) одразу, до класифікації ліквідаційної групи як утримуваної для продажу. Компанія оцінила справедливую вартість (за вирахуванням витрат на продаж) ліквідаційної групи у сумі 19 500 євро. На дату класифікації було визнано збиток від зменшення корисності в сумі 2 850 євро (22 350 – 19 500). Збиток було розподілено між непоточними активами групи згідно з МСБО 36:

	Балансова вартість активів, переоцінена безпосередньо перед класифікацією як утримуваних для продажу	Розподілений збиток від зменшення корисності	Балансова сума після розподілу збитку від змен- шення корисності
Гудвіл	2 250	(2 250)	0
Основні засоби:			
за переоціненою вартістю	6 000	(248)	5 752
за первісною вартістю	8 550	(352)	8 198
Запаси	3 300	—	3 300
Фінансові активи, доступні для продажу	2 250	—	2 250
Разом	22 350	(2 850)	19 500.

Як бачимо, спочатку збиток зменшено на суму гудвілу. Потім решту суми збитку було розподілено між іншими активами (крім запасів і фінансових активів, доступних для продажу, на які не поширюється МСБО 36) пропорційно їх балансовій вартості.

Зміни щодо плану продажу

Якщо актив (або ліквідаційна група) далі не відповідають критеріям класифікації їх як утримуваних для продажу, підприємству слід припинити застосовувати до нього 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).

При цьому, якщо непоточний актив є складовою одиниці, що генерує грошові кошти, його вартістю відшкодування є балансова вартість, визнана після розподілу збитку від зменшення корисності такої одиниці згідно з МСБО 36.

Суми коригування балансової вартості непоточного активу, який припинено класифікувати як утримуваний для продажу, слід відображати у складі прибутку від діяльності, що триває (крім випадку, коли їх розглядають як до оцінку або оцінку згідно МСБО 16 і МСБО 38) у тому періоді, в якому зазначену класифікацію припинено.

Якщо підприємство виключає окремих актив або зобов'язання з ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, активи і зобов'язання, що залишаються, слід розглядати як групу, лише якщо вона відповідає критеріям, встановленим МСФЗ 5. В іншому випадку решту активів групи, які індивідуально відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу, слід оцінювати за нижчою оцінкою: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

27.2. ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПРИПИНЕНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ТА НЕПОТОЧНІ АКТИВИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Підприємство має подавати і розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційної групи).

Подання інформації про припинену діяльність

Згідно з МСФЗ 5, підприємству слід розкривати:

- а) сукупну суму, наведену у Звіті про прибутки та збитки, яка включає:
 - ✓ прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування;
 - ✓ прибуток або збиток після оподаткування від оцінки за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж або ліквідацію) активів або ліквідаційної групи, які є складовою припиненої діяльності;
- б) аналіз сукупної суми, зазначеної вище у пункті (а) з розподілом її на:
 - ✓ доходи, витрати і прибуток (збиток) до оподаткування щодо припиненої діяльності;
 - ✓ витрати з податку на прибуток, пов'язані з припиненою діяльністю;
 - ✓ прибуток (або збиток), визнаний внаслідок оцінки справедливої вартості, за вирахуванням витрат на продаж (або ліквідацію) активів або ліквідаційної групи, які є складовою припиненої діяльності;
 - ✓ витрати з податку на прибуток, пов'язані з зазначеним прибутком (збитком) від оцінки справедливої вартості.

Такий аналіз може бути надано безпосередньо в Звіті про прибуток або у примітках до нього. Якщо аналіз надається безпосередньо в Звіті про прибуток, його слід наводити у частині звіту, яка стосується припиненої діяльності, тобто окремо від діяльності, що триває. Такий аналіз не вимагається для ліквідаційної групи, яка є новим придбаним дочірнім підприємством, яке задовольняє критерії утримуваного для продажу;

в) чисті операційні, інвестиційні та фінансові грошові потоки, пов'язані з припиненою діяльністю.

Це розкриття може бути наведено у примітках або безпосередньо у фінансових звітах. Проте таке розкриття не вимагається для ліквідаційної групи, яка є новим придбаним дочірнім підприємством, яке класифіковане як утримуване для продажу.

Підприємству слід переглядати розкриття зазначеної вище інформації за попередні періоди, наведені у фінансових звітах, так, щоб надати розкриття щодо усіх видів діяльності, які було припинено на дату балансу.

Коригування в поточному періоді сум, раніше наведених у складі припиненої діяльності, які прямо пов'язані з ліквідацією припиненої діяльності у попередньому періоді, слід класифікувати окремо у складі припиненої діяльності. Характер і суму таких коригувань слід розкривати.

Прикладом обставин, за яких ці коригування можуть виникати, є:

- ✓ резолюція щодо невизначеності, яка виникає з умов операції вибуття, зокрема резолюція щодо коригувань ціни придбання і вирішення питання компенсації з покупцем;
- ✓ резолюція про невизначеність, яка виникає та безпосередньо пов'язана з діяльністю компонента до його вибуття, зокрема компенсації та зобов'язання продавця щодо гарантії продукції;
- ✓ погашення зобов'язання за програмою виплат працівникам безпосередньо пов'язане з діяльністю, яку ліквідовано.



ПРИКЛАД 27.2

Компанія "Акванавт" у 20X4 році припинила діяльність з виробництва гідрокостюмів. Далі наведено консолідований Баланс компанії (табл. 27.1) та примітки до консолідованих Звітів щодо припиненої діяльності.

Таблиця 27.1. Консолідований Звіт про прибуток Групи "Акванавт" за рік, що закінчується 31 грудня 20X5 року

млн євро

	20X5	20X4
1	2	3
Діяльність, що триває		
Дохід від продажу	1 066	872
Собівартість продажу	(376)	(481)
Валовий прибуток	690	391
Інший дохід	538	23

Продовження табл.27.1

1	2	3
Витрати на збут	(147)	(199)
Адміністративні витрати	(77)	(98)
Інші витрати	(24)	(44)
Фінансові витрати	(16)	(6)
Частка в прибутку асоційованого підприємства	5	2
Прибуток до оподаткування	969	69
Витрати з податку на прибуток	(15)	(35)
Прибуток від діяльності, що триває	954	34
Припинена діяльність		
Прибуток від припиненої діяльності	—	326
Прибуток за період	954	360
Належить:		
Акціонерам материнської компанії	763	288
Частці меншості	191	72

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО ПРИБУТОК ГРУПИ "АКВАНАВТ" ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧУЄТЬСЯ 31 грудня 20X5 року

Припинена діяльність

Аналіз прибутку після оподаткування припиненої діяльності

млн євро

	20X5	20X4
1	2	3
Дохід від продажу	—	233
Собівартість продажу	—	(196)
Валовий прибуток	—	37
Інший дохід	—	316
Витрати на збут	—	(16)
Адміністративні витрати	—	(3)
Інші витрати	—	(2)
Прибуток до оподаткування	—	332
Податок на прибуток	—	(6)
Прибуток від припиненої діяльності	—	326

Припинена діяльність вплинула на Звіт про рух грошових коштів Групи таким чином:

млн євро

	Діяльність, що триває		Припинена діяльність	Разом	
	20X5	20X4		20X5	20X4
Чисті кошти від операційної діяльності	87	118	13	87	131
Чисті кошти, використані в інвестиційній діяльності	1 286	(164)	474	1 286	310
Чисті кошти, отримані від (використані в) фінансової діяльності	1	77	0	1	77
Зміни в коштах і еквівалентах коштів	1 374	31	487	1 374	518

Подання непоточних активів, утримуваних для продажу

Непоточні активи, утримувані для продажу, і активи ліквідаційної групи, класифіковані як утримувана для продажу, слід наводити в балансі окремо від інших активів. Відповідно зобов'язання ліквідаційної групи, класифіковані як утримувана для продажу, мають наводитись у балансі окремо від інших зобов'язань. Такі активи і зобов'язання не можна згортати та подавати однією сумою. Значні класи активів і зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу, слід окремо розкривати або безпосередньо в балансі, або в примітках до нього. Виключенням є нові придбані дочірні підприємства, які класифіковані як утримувані для продажу на дату придбання. Щодо таких дочірніх підприємств розкриття значних класів активів і зобов'язань не вимагається.

Підприємство має також подавати окремо будь-які накопичений дохід або витрати, визнані безпосередньо в капіталі, та пов'язані з непоточними активами (або ліквідаційною групою), утримуваними для продажу.

Водночас підприємству не слід робити перекласифікацію або переглядати подання сум непоточних активів або активів і зобов'язань ліквідаційної групи як утримуваних для продажу в балансі у попередніх періодах для відображення такої класифікації у наступних періодах, наведених в балансі.

Прибутки та збитки, пов'язані з переоцінкою непоточних активів (або ліквідаційної групи), класифікованих як утримувані для продажу, які не відповідають визначенню припиненої діяльності, слід включати до складу прибутку або збитку від діяльності, що триває.



ПРИКЛАД 27.3

У 20X5 році компанія "Слоган" вирішила продати частину активів і пов'язаних з ними зобов'язань у формі двох ліквідаційних груп, які класифіковано як утримувані для продажу. Далі наведено інформацію про ці групи, тис євро:

	Балансова вартість після класифікації як утримуваних для продажу	
	Ліквідаційна група 1	Ліквідаційна група 2
Основні засоби	9 000	1 200
Фінансові активи, доступні для продажу	5 800*	—
Зобов'язання	(6 300)	(700)
Чиста балансова вартість	8 500	500

* Зокрема, суму 800, пов'язану з цими активами, було визнано безпосередньо в капіталі.

Ці ліквідаційні групи будуть відображені в балансі компанії "Слоган" так (табл. 27.2).

Таблиця 27.2. Баланс компанії "Слоган"

тис євро

Стаття	20X5	20X4
1	2	3
Активи		
<i>Непоточні активи</i>		
Нематеріальні активи	8 879	5 014
Основні засоби	22 436	23 543
Інвестиції	2 198	3 145
	33 513	31 702
Поточні активи		
Запаси	6 342	5 818
Дебіторська заборгованість	9 752	7 862
Грошові кошти	796	771
	16 890	14 451
Непоточні активи, утримувані для продажу	16 000	—
Разом активи	66 403	46 153
Власний капітал і зобов'язання		
<i>Власний капітал</i>		
Випущений капітал	15 200	15 200
Нерозподілений прибуток	20 083	12 436
Визнані у капіталі суми, пов'язані з непоточними активами, утримуваними для продажу	800	—
	36 083	27 636
<i>Непоточні зобов'язання</i>		
Довгострокові фінансові зобов'язання	7 318	3 071
Відстрочені податкові зобов'язання	92	140
Пенсійні забезпечення	4 925	4 407
Інші довгострокові забезпечення	1 215	1 288
	13 550	8 906

Продовження табл. 27.2

1	2	3
<i>Поточні зобов'язання</i>		
Короткострокові фінансові зобов'язання	2 841	4 309
Заборгованість постачальникам	2 534	1 993
Інші короткострокові зобов'язання	2 138	1 832
Короткострокові забезпечення	2 257	1 477
	9 770	9 611
Зобов'язання, безпосередньо пов'язані з непоточними активами, утримуваними для продажу	7 000	—
Разом зобов'язання	30 320	18 517
Разом власний капітал і зобов'язання	66 403	46 153

Розкриття іншої інформації

У примітках до фінансових звітів у періоді, в якому непоточні активи (або ліквідаційну групу) було або продано, або класифіковано як утримувані для продажу, слід розкривати таку інформацію:

- ✓ опис непоточних активів (або ліквідаційної групи);
- ✓ опис фактів і обставин продажу або тих, що призвели до очікуваного вибуття, очікуваний спосіб і час такого вибуття;
- ✓ прибуток або збиток, визнаний у зв'язку зі зменшенням або відновленням корисності та, якщо його не було окремо подано безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки, стаття, до якої включено такий прибуток або збиток;
- ✓ якщо доречно, сегмент, у складі якого подано непоточні активи (або ліквідаційну групу) згідно з МСБО 14.

У разі змін щодо плану продажу підприємство має розкривати у періоді, в якому прийнято рішення щодо зміни плану продажу непоточних активів (або ліквідаційної групи), опис фактів і обставин, що призвели до такого рішення та вплив цього рішення на результати діяльності поточного звітного періоду і попередніх періодів, наведених у звітності.

ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Порядок відображення операцій та статей в іноземній валюті в обліку та звітності підприємства визначає МСБО 21, який первісно затверджено 1983 р. під назвою “Облік впливу змін валютних курсів”.

Після перегляду в 1993 р. МСБО 21 набрав чинності з 1 січня 1995 р. під назвою “Вплив змін валютних курсів”.

У 1998 і 1999 рр. деякі параграфи МСБО 21 замінено у зв’язку з прийняттям МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання і оцінка” та переглядом МСБО 10 “Події після дати балансу”.

З початком діяльності Економічного і Монетарного союзу (ЕМС) з 1 січня 1999 року євро набрало права самостійної валюти та було встановлено курси обміну між євро і валютами країн — учасниць союзу.

У зв’язку із цим у Тлумаченні ПКТ-7 пояснюється, що всі вимоги МСБО 21 слід суворо виконувати під час переходу та надалі при встановленні курсів обміну при прийнятті нових членів ЕМС. Останній перегляд МСБО 21 було здійснено в грудні 2003 р. Переглянутий МСБО 21 замінив:

- ✓ МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” (переглянутий в 1993 р.);
- ✓ ПКТ-11 “Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти”;
- ✓ ПКТ 19 “Валюта звітності: оцінка та подання фінансової звітності згідно з МСБО 21 і МСБО 29”;
- ✓ ПКТ 30 “Валюта звітності: переведення з валюти оцінки у валюту подання”.

Переглянутий МСБО 21 набуває чинності для фінансових звітів за рік, що починається з 1 січня 2005 року або пізніше.

МСБО 21 слід застосовувати для:

- ✓ обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком тих операцій та залишків похідних інструментів, які є сферою МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”;
- ✓ переведення результатів діяльності і фінансового становища зарубіжних підприємств, які включаються в фінансову звітність підприємства шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;
- ✓ переведення результатів діяльності і фінансового становища підприємства у валюту подання.

Проте МСБО 21 не застосовується для:

- ✓ обліку хеджування коштів в іноземній валюті (зокрема, хеджування чистих інвестицій в закордонні підприємства), який розглядається в МСБО 39;

- ✓ переведення руху грошових коштів у звіті про рух грошових коштів, який виникає в результаті здійснення операцій в іноземній валюті та переведення грошових потоків закордонних господарських одиниць. Це питання розглядається в МСБО 7 “Звіти про рух грошових коштів”.

28.1. ВИЗНАЧЕННЯ ВАЛЮТ І ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Для здійснення господарських операцій та складання фінансової звітності підприємство може використовувати одну або кілька валют.

Насамперед кожне підприємство має визначити свою функціональну валюту згідно з МСБО 21.

Функціональна валюта (Functional Currency) — це валюта основного економічного середовища, в якому діє господарська одиниця.

Основним економічним середовищем, в якому діє підприємство, звичайно є те, в якому воно в першу чергу генерує та витрачає кошти. Для визначення функціональної валюти підприємству слід насамперед розглядати наступні основні чинники:

- ✓ валюта, яка переважно впливає на ціни продажу товарів і послуг. Часто такою буде валюта, в якій зазначено товари і послуги та здійснюються розрахунки;
- ✓ країна, конкурентні сили та регулювання якої переважно визначає ціни продажу товарів та послуг.

Поряд з цим такі фактори можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти:

- ✓ валюта, в якій підприємство отримує кошти від фінансової діяльності (тобто випускає боргові інструменти та інструменти капіталу);
- ✓ валюта, в якій підприємство звичайно зберігає надходження від операційної діяльності.

Додаткові чинники розглядають для визначення функціональної валюти закордонного підприємства.

Закордонним підприємством (Foreign Operation) є дочірнє, асоційоване, спільне підприємство або відділення підприємства, що звітує, яке перебуває або здійснює діяльність у країні або валюті іншій, ніж підприємство, що звітує.

Мета такого додаткового аналізу — встановити, чи є однаковою функціональна валюта закордонного підприємства та підприємства, що звітує (тобто підприємства, яке має закордонну діяльність у вигляді дочірнього підприємства, відділення, асоційованого або спільного підприємства).

При цьому слід визначити:

- ✓ чи є діяльність закордонного підприємства продовженням діяльності підприємства, що звітує, чи вона здійснюється зі значним ступенем автономності;
- ✓ яку частину (велику чи малу) діяльності закордонного підприємства становлять його операції з підприємством, що звітує;
- ✓ чи мають грошові потоки від діяльності закордонного підприємства прямий вплив на грошові потоки підприємства, що звітує, та доступні для переведення останньому;

- ✓ чи достатньо грошових потоків від діяльності закордонного підприємства для обслуговування існуючих та звичайно очікуваних боргових зобов'язань без залучення доступних коштів підприємства, що звітує.

Розглянуті ознаки визначення функціональної валюти узагальнено в *табл. 28.1*.

Таблиця 28.1. Ознаки, покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного підприємства

Ознака	Функціональною валютою закордонного підприємства є валюта підприємства, що звітує	Закордонне підприємство має функціональну валюту іншу, ніж валюта підприємства, що звітує
1	2	3
1. Ступінь автономності закордонної господарської одиниці	Операції закордонного підприємства є продовженням операцій підприємства, що звітує. Наприклад, зарубіжне підприємство лише продає товари, отримані від підприємства, що звітує	Діяльність закордонного підприємства здійснюється зі значним ступенем автономності від підприємства, що звітує. Операції закордонного підприємства (витрати, дохід, позики) та його кошти, відповідно здійснюються та накопичуються переважно у місцевій валюті
2. Частка операцій з підприємством, що звітує	Більшу частину діяльності закордонного підприємства становлять операції з підприємством, що звітує	Операції з підприємством, що звітує, не становлять значної частини діяльності закордонного підприємства
3. Основні джерела фінансування	Діяльність закордонного підприємства фінансується переважно підприємством, що звітує	Діяльність закордонного підприємства фінансується в основному за рахунок його власних операцій або місцевих позик
4. Вплив на рух коштів підприємства, що звітує	Діяльність закордонного підприємства прямо впливає на рух грошових коштів підприємства, що звітує	Рух грошових коштів підприємства, що звітує, відокремлений від повсякденної діяльності закордонного підприємства і не зазнає прямого впливу діяльності останнього

Коли розглянуті вище ознаки є змішаними та функціональна валюта не є очевидною, керівництво підприємства застосовує судження для визначення функціональної валюти, яка найбільш точно подає економічний вплив основоположних операцій, подій та умов. Керівництво надає пріоритет розглянутим вище основним чинникам до розгляду інших ознак, які надають додаткові свідчення для визначення функціональної валюти.

Визначена функціональна валюта не змінюється доти, доки не зміняться основоположні операції, події та умови діяльності підприємства. Підприємство може здійснювати частину операцій в валюті, іншій, ніж функціональна. Таку валюту називають іноземною валютою.

Іноземна валюта (Foreign Currency) – валюта, інша, ніж функціональна валюта підприємства.

Валюта, в якій підприємство подає фінансову звітність, є валютою подання.

Валюта подання (*Presentation Currency*) — валюта, в якій подається фінансова звітність. Валютою подання звичайно є функціональна валюта. Проте підприємство може подавати звітність в валюті, іншій, ніж функціональна валюта.

Процес перерахунку операцій або статей з однієї валюти в іншу називають **переведенням** (*Translation*). Найбільш розповсюдженим є переведення іноземної валюти в функціональну та функціональної валюти в іншу валюту подання (рис. 28.1).



Рис. 28.1. Переведення валюти в процесі діяльності підприємства

Для переведення операцій або статей з однієї валюти в іншу застосовують відповідні валютні курси.

Валютний курс (*Exchange Rate*) — це співвідношення обліку двох валют. Валютний курс на дату здійснення операції звичайно називають спот-курсом.

Спот-курс (*Spot Exchange Rate*) — валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти. Спот-курс на дату балансу має назву “курс закриття” (*Closing Rate*).

Курс, за яким статтю було первісно визнано в балансі, називають **історичним валютним курсом** (*Historical Exchange Rate*).

Далі розглянемо процес переведення валюти із застосуванням цих валютних курсів.

28.2. ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ У ФУНКЦІОНАЛЬНІЙ ВАЛЮТІ ПІДПРИЄМСТВА

Операція в іноземній валюті (*Foreign Currency Transaction*) — це операція, сума якої позначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Зокрема, операції в іноземних валютах існують, коли підприємство:

- ✓ купує або реалізує товари (продукцію, роботи, послуги), ціна на які позначена в іноземній валюті;
- ✓ надає або отримує позику, за якою сума, що підлягає відповідно отриманню або сплаті, позначена в іноземній валюті;
- ✓ стає стороною невиконаного валютного контракту;
- ✓ іншим чином купує або реалізує активи чи приймає або погашає зобов'язання, позначені в іноземній валюті.

Облік операцій в іноземній валюті містить чотири основних аспекти:

- ✓ первісне відображення операції (виникнення заборгованості);
- ✓ відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату;
- ✓ визнання курсових різниць;
- ✓ відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Коли підприємство здійснює операцію в іноземній валюті, воно первісно відображує її в обліку у функціональній валюті через перерахунок відповідної суми іноземної валюти за допомогою спот-курсу на дату операції.

МСБО 21 дозволяє застосовувати курс, який наближається до фактичного валютного курсу на дату здійснення операції. Наприклад, для всіх операцій, які були здійснені у кожній іноземній валюті протягом тижня або місяця, може бути застосований середній валютний курс.

Однак застосування середнього валютного курсу не є прийнятним у випадках суттєвого коливання валютного курсу протягом періоду.

Наслідком операцій в іноземних валютах є наявність у балансі статей в іноземних валютах та виникнення курсових різниць. Статті балансу в іноземній валюті перераховуються у функціональну валюту звітності підприємства залежно від того, чи є ця стаття монетарною або немонетарною.

Монетарними статтями (*Monetary Items*) є утримувані одиниці валюти і активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти.

Важливою рисою монетарної статті є право отримати (або зобов'язання сплатити) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти.

Прикладом є зобов'язання щодо виплат працівникам та забезпечення, які підлягають погашенню коштами, а також дивіденди коштами, які визнано зобов'язанням. Аналогічно контракт на отримання (або передачу) змінної кількості інструментів власного капіталу підприємства або змінної суми активів, в якій справедлива вартість буде отримана (або передана), дорівнює фіксованій (або визначеній) кількості одиниць валюти, є монетарною статтею.

Відповідно характерною рисою **немонетарних статей** (*Non-Monetary Items*) є відсутність права отримати (або зобов'язання передати) фіксовану, або визначену, кількість одиниць валюти. Прикладом є авансові платежі за товари та послуги, нематеріальні активи, запаси, основні засоби, забезпечення, що будуть погашені немонетарними активами.

Монетарні статті в іноземній валюті перераховують у функціональну валюту підприємства із застосуванням курсу закриття.

Немонетарні статті звичайно перераховують за історичним валютним курсом, крім немонетарних статей в іноземній валюті, що були переоцінені за справедливою вартістю (*табл. 28.2*).

Слід зазначити, що правило перерахунку немонетарних статей, що відображені за справедливою вартістю, стосується тільки статей, які визначено в іноземній валюті та переоцінено в іноземній валюті. Тому це правило не можна застосовувати, наприклад, до активів, придбаних в іноземній валюті, перерахованих за історичною собівартістю у валюту звітності, а пізніше переоцінених у валюті звіт-

ності. Такі активи при відображенні в балансі завжди перераховують за курсом на дату їх придбання.

Таблиця 28.2. Перерахунок статей балансу в іноземній валюті

Статті в іноземній валюті	Валютний курс, що використовується для перерахунку
Монетарні статті	Валютний курс на дату балансу (курс закриття)
Немонетарні статті, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату визнання (історичний курс)
Немонетарні статті, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості



ПРИКЛАД 28.1

Українське підприємство придбало товари за кордоном на суму 40 000 дол., коли валютний курс становив 4 грн за дол.

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

Після придбання ціна на товари зменшилася на 5% нижче за їхню собівартість, внаслідок чого товари були уцінені за правилом нижчої оцінки. Валютний курс на цю дату становив 4,5 грн за 1 дол. На дату складання балансу валютний курс сягнув 5 грн за дол. Згідно з МСБО 21, ці товари будуть відображені в балансі так:

$$\begin{aligned} [20\,000 \text{ дол.} - (20\,000 \cdot 0,05)] \cdot 4 \text{ грн} &= 76\,000 \text{ грн;} \\ [20\,000 \text{ дол.} - (20\,000 \cdot 0,05)] \cdot 4,5 \text{ грн} &= 85\,500 \text{ грн} \\ \text{Разом балансова вартість товарів} &= 161\,500 \text{ грн.} \end{aligned}$$



ПРИКЛАД 28.2

Українське підприємство придбало акції корпорації США, які котируються на Нью-Йоркській фондовій біржі, на суму 300 000 дол. та здійснило внесок до статутного капіталу британської компанії на суму 50 000 дол. (загальний статутний капітал становить суму, що еквівалентна 20 млн дол.). На дату здійснення фінансових інвестицій курс становив 5 грн за дол.

На дату балансу вартість придбаних акцій на біржі зросла до 310 000 дол., а валютний курс знизився до 4,8 грн за дол. Фінансові інвестиції в іноземній валюті будуть відображені в балансі українського підприємства шляхом перерахунку за відповідними валютними курсами:

$$\begin{aligned} 310\,000 \text{ дол.} \cdot 4,8 \text{ грн} &= 1\,488\,000 \text{ грн;} \\ 50\,000 \text{ дол.} \cdot 5 \text{ грн} &= 250\,000 \text{ грн} \\ \text{Разом} &= 1\,738\,000 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Курсова різниця виникає, коли оцінка монетарної статті на певну дату здійснюється з використанням валютного курсу, відмінного від курсу, що був використаний на дату попередньої оцінки.

Отже, **курсва різниця** (*Exchange Difference*) — це різниця, яка виникає в результаті переведення даної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами. Виходячи з цього, курсова різниця може бути розрахована за формулою

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}),$$

де P_k — курсова різниця; C_m — сума монетарної статті в іноземній валюті; K_t — валютний курс на дату оцінки монетарної статті; K_{t-1} — валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Сума та частота виникнення курсових різниць за операцією в іноземній валюті залежать від коливання валютного курсу та періоду часу між датою здійснення операції та датою розрахунку за цією операцією.

Виходячи з наведеної ілюстрації (рис. 28.2), можна навести чотири загальні випадки курсових різниць, що виникають у поточному звітному періоді.

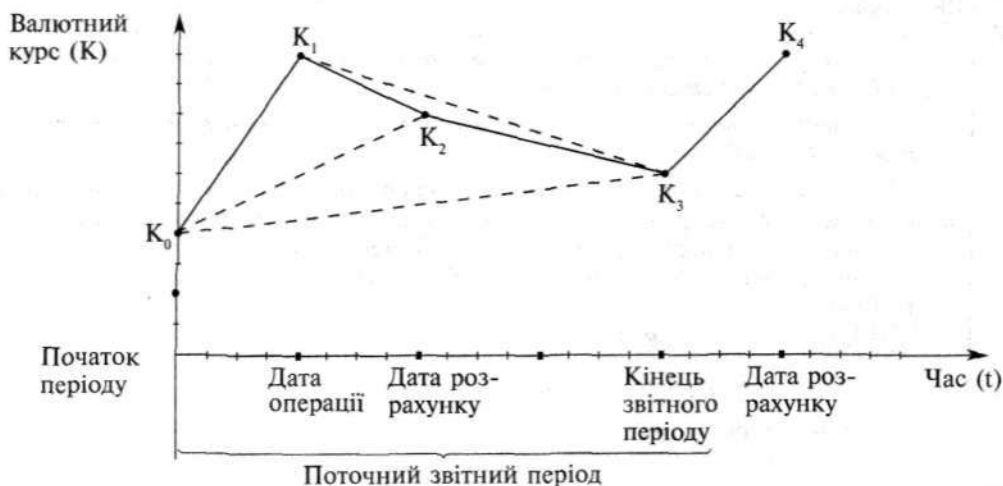


Рис. 28.2. Зміна валютних курсів протягом звітних періодів

1. Операція в іноземній валюті завершується протягом одного звітного періоду. Тоді курсова різниця визначається різницею між курсами на дату здійснення операції та датою розрахунку (погашення заборгованості):

$$P_k = C_m (K_2 - K_1).$$

2. Операцію в іноземній валюті здійснено у поточному звітному періоді, а розрахунок за цією операцією буде в наступному періоді. Тут курсова різниця обумовлена різницею між курсами на дату здійснення операції та дату балансу (кінець звітного періоду):

$$P_k = C_m (K_3 - K_1).$$

3. Операцію в іноземній валюті здійснено у попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією був у поточному звітному періоді. У цьому ви-

падку курсова різниця визначається різницею між валютним курсом на початок поточного звітнього періоду та датою розрахунку:

$$P_k = C_m (K_2 - K_0).$$

4. Операцію в іноземній валюті здійснено в попередньому звітньому періоді, а розрахунок за цією операцією буде у наступному звітньому періоді. За таких умов курсова різниця визначається різницею між валютними курсами на початок і кінець поточного звітнього періоду:

$$P_k = C_m (K_3 - K_0).$$

Згідно з МСБО 21, курсові різниці, пов'язані з монетарними статтями (крім монетарних інвестицій у закордонні підприємства), відображаються в обліку як доходи або витрати того періоду, в якому вони виникають.

Інтерпретація курсової різниці залежить від тенденції зміни валютного курсу та характеру монетарної статті (табл. 28.3).

Таблиця 28.3. Інтерпретація курсових різниць

Зміна валютного курсу	Монетарні статті	
	Монетарні активи	Монетарні зобов'язання
$K_t > K_{t-1}$	Дохід	Витрати
$K_t < K_{t-1}$	Витрати	Дохід



ПРИКЛАД 28.3

1 липня фірма у США імпортувала устаткування із Швеції вартістю 1 млн крон. На цей момент валютний курс становив 0,1280 дол. за 1 крону. На 31 липня він досяг 0,1300 дол. за 1 крону, а на дату оплати устаткування (15 серпня) знизився до 0,1290 дол. за 1 крону.

В обліку буде зроблено такі бухгалтерські записи, дол.:

1 липня

Д-т рахунка "Устаткування" 128 000

К-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті" 128 000.

31 липня

Д-т рахунка "Збиток від курсової різниці" 2 000

К-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті" 2 000.

15 серпня

Д-т рахунка "Рахунки, що підлягають оплаті" 130 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 129 000

К-т рахунка "Прибуток від курсової різниці" 1 000.



ПРИКЛАД 28.4

Устаткування вартістю 400 000 дол. було придбано на початку року за рахунок позики банку.

Позика надана на два роки зі сплатою відсотків (10% річних) одночасно з погашенням позики.

Валютні курси були такими:

1 січня року 1	5,30 грн за дол.
30 червня року 1	5,35 грн за дол.
31 грудня року 1	5,40 грн за дол.
30 червня року 2	5,38 грн за дол.
31 грудня року 2	5,34 грн за дол.

Відсотки за позикою слід перераховувати за спот-курсом на дату нарахування, грн:

Рік 1

30 червня	$20\ 000 \cdot 5,35 = 107\ 000$
31 грудня	$20\ 000 \cdot 5,40 = 108\ 000$
Разом	<u>215 000.</u>

Рік 2

30 червня	$20\ 000 \cdot 5,38 = 107\ 000$
31 грудня	$20\ 000 \cdot 5,34 = 106\ 000$
Разом	<u>214 400.</u>

Заборгованість за позикою буде відображено в балансі так, грн:

На 1 січня року 1	$400\ 000 \cdot 5,30 = 2\ 120\ 000$
На 31 грудня року 1	$400\ 000 \cdot 5,40 = 2\ 160\ 000$
На 31 грудня року 2	$400\ 000 \cdot 5,34 = 2\ 136\ 000.$

Отже, внаслідок зміни валютного курсу маємо:

✓ збиток у році 1 в сумі 40 000 грн ($2\ 160\ 000 - 2\ 120\ 000$)

та

✓ прибуток у році 2 в сумі 24 000 грн ($2\ 136\ 000 - 2\ 160\ 000$).

Виходячи з цього, у звіті про прибуток будуть відображені такі суми, грн:

Стаття	Рік 1	Рік 2
Витрати на позики	215 000	214 400
Збиток (прибуток) від курсових різниць	40 000	(24 000).

Якщо прибуток або збиток за немонетарними статтями визнається безпосередньо у капіталі, тоді курсову різницю, яка є складовою такого прибутку або збитку, також слід відображати безпосередньо у складі власного капіталу.

Наприклад, якщо дооцінка основних засобів в іноземній валюті відображається у складі власного капіталу підприємства, курсова різниця, яка виникла на дату переоцінки, також відображається у складі власного капіталу. Проте якщо

прибутки та збитки за немонетарним активом відображаються у складі доходів і витрат, тоді курсову різницю також слід визнавати відповідно доходом або витратами звітного періоду.



ПРИКЛАД 28.5

Виходячи з даних *прикладу 28.1*, уцінку товарів до чистої вартості реалізації слід відображати в обліку таким записом, грн:

Д-т рахунка "Втрати від знецінення запасів"	8 000
Д-т рахунка "Товари"	1 500
К-т рахунка "Втрати від курсової різниці"	9 500.

Особливий підхід застосовується до курсових різниць, що виникають від чистих інвестицій в зарубіжні підприємства.

Чиста інвестиція в закордонне підприємство (*Net Investment in a Foreign Operation*) – це сума частки підприємства, що звітує, у чистих активах його закордонного підприємства.

До чистих монетарних інвестицій крім власне фінансових інвестицій належить довгострокова дебіторська або кредиторська заборгованість закордонного підприємства. Курсову різницю, що виникає унаслідок монетарної статті, яка становить частину чистої інвестиції в закордонне підприємство, слід визнавати в окремій фінансовій звітності підприємства, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонного підприємства у складі відповідно доходу або витрат.



ПРИКЛАД 28.6

Виходячи з положень МСБО 21, курсову різницю, пов'язану з інвестиціями в акції (див. *приклад 28.2*), слід відобразити таким записом, грн:

Д-т рахунка "Збиток від курсової різниці"	60 000
К-т рахунка "Інвестиції в акції"	12 000
К-т рахунка "Прибуток від дооцінки інвестицій в акції"	48 000.

У фінансовій звітності, яка включає зарубіжні підприємства та підприємство, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли зарубіжне підприємство є дочірнім), курсові різниці щодо чистих монетарних інвестицій в закордонне підприємство, відображаються як окремий компонент власного капіталу і визнаються у складі прибутку або збитку при вибутті чистих інвестицій.

Приклад відображення таких курсових різниць буде розглянуто далі (*приклад 28.8*).

В узагальненому вигляді підхід МСБО 21 до обліку курсових різниць наведено на *рис. 28.3*.

У разі зміни функціональної валюти підприємство має застосовувати процедури переведення до нової функціональної валюти перспективно з дати зміни.



Рис. 28.3. Відображення курсових різниць згідно з МСБО 21

28.3. ПЕРЕВЕДЕННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ВАЛЮТИ У ВАЛЮТУ ПОДАННЯ

Валюта подання фінансової звітності підприємства може відрізнятися від його функціональної валюти. Наприклад, функціональна валюта зарубіжних дочірніх підприємств звичайно відрізняється від функціональної валюти материнського підприємства. Це потребує переведення функціональної валюти дочірніх підприємств у валюту подання консолідованої фінансової звітності. Водночас підприємство з іноземними фінансовими інвестиціями може подавати фінансову звітність інвестору у валюті, що відрізняється від функціональної валюти цього підприємства.

Наприклад, українська енергетична компанія, частина акцій якої належить компанії США, може подавати звітність у доларах, що потребує переведення статей, відображених в національній валюті, тобто гривні, у долари США.

Порядок переведення функціональної валюти у валюту подання залежить від того, чи є функціональна валюта валютою гіперінфляційної економіки (див. розділ 29).

Фінансові звіти підприємства, функціональна валюта якого не є валютою гіперінфляційної економіки, слід переводити в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

- 1) переведення активів і зобов'язань здійснюється за курсом закриття на відповідну дату балансу;

- 2) дохід і витрати мають бути переведені за валютним курсом на дату здійснення операцій. При цьому у практичних цілях для переведення статей доходів і витрат часто використовують курс, що наближається до валютних курсів на дату операцій, зокрема середній курс. Проте за умов значного коливання валютних курсів використання середнього курсу за певний період не є прийнятним;
- 3) всі курсові різниці, що виникають в результаті переведення, слід визнавати як окремий компонент власного капіталу.

Така курсова різниця є наслідком:

- а) застосування різних курсів для перерахунку статей доходів і витрат (історичний курс) та статей активів і зобов'язань (курс закриття);
- б) різниці в оцінці чистих інвестицій на початок звітної періоду, перерахованих за курсами на кінець попереднього звітної періоду та поточного звітної періоду.



ПРИКЛАД 28.7

Британське дочірнє підприємство компанії США мало стартовий капітал у сумі 100 тис. ф. ст. і упродовж року отримало додатковий внесок до капіталу 20 тис. ф. ст. Інших операцій за звітний період не було.

Валютні курси за цей період за 1 дол. були такими, ф. ст.:

<i>на початок періоду</i>	<i>1,6;</i>
<i>на кінець періоду</i>	<i>1,8;</i>
<i>на дату внеску до капіталу</i>	<i>1,7.</i>

Виходячи з наведених даних, розрахунок загальної курсової різниці від перерахунку чистих інвестицій у дочірнє підприємство матиме такий вигляд:

власний капітал на початок звітної періоду, перерахований за курсом на:

<i>початок періоду</i>	<i>100 тис. ф. ст. · 1,6</i>	<i>= 160 тис. дол.</i>
<i>кінець періоду</i>	<i>100 тис. ф. ст. · 1,8</i>	<i>= 180 тис. дол.</i>
<i>Курсова різниця</i>		<i>20 тис. дол.</i>

Внесок до капіталу, перерахований за курсом на:

<i>дату внеску</i>	<i>20 тис. ф. ст. · 1,7</i>	<i>= 34 тис. дол.</i>
<i>кінець періоду</i>	<i>20 тис. ф. ст. · 1,8</i>	<i>= 36 тис. дол.</i>
<i>Курсова різниця</i>		<i>2 тис. дол.</i>
<i>Загальна курсова різниця</i>		<i>22 тис. дол.</i>

Статті фінансових звітів, складених у валюті гіперінфляційної економіки, слід спочатку скоригувати згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції", а після цього переводити в іншу валюту подання із застосуванням до всіх сум (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу і витрат, включаючи зіставну інформацію) курсу закриття на дату останнього балансу. Винятком з цього правила є ситуація, коли суми було переведено у валюту негіперінфляційної економіки. В такому випадку зіставними будуть суми, які було подано як суми поточного року у фінансових звітах дорічного попереднього року (тобто їх не коригують на наступні зміни у рівні ціни або на наступні зміни у валютних курсах).

Процедуру переведення звітності у валюті гіперінфляційної економіки подає на **рис. 28.4.**

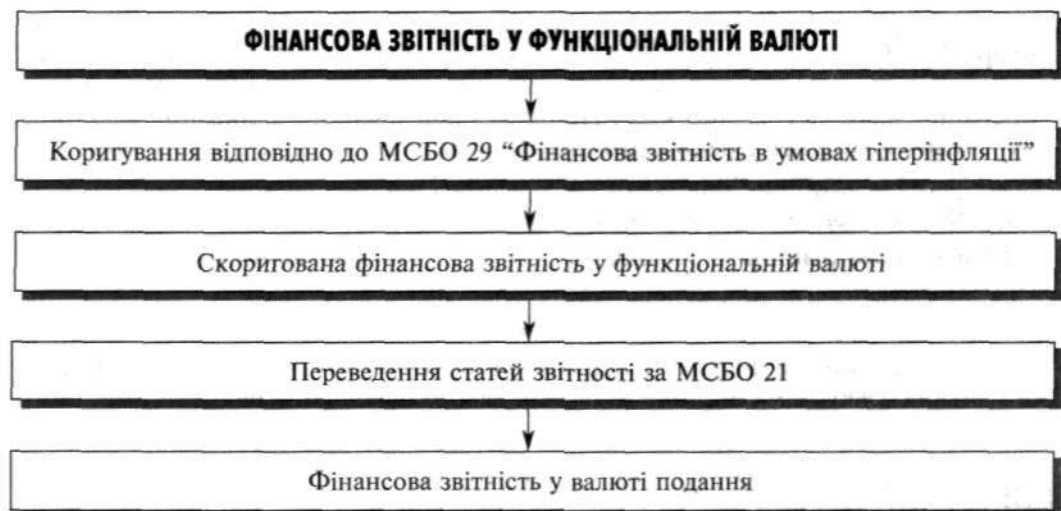


Рис. 28.4. Переведення фінансових звітів у функціональній валюті гіперінфляційної економіки

Якщо економіка перестає бути гіперінфляційною і підприємство припиняє застосування МСБО 29 для перерахунку фінансових звітів, тоді суми, визначені в одиниці виміру на дату припинення використання МСБО 29, слід розглядати як історичну собівартість для переведення у валюту подання.

Коригування фінансової звітності на вплив інфляції розглянуто в *розділі 29*.

Підхід МСБО 21 до переведення фінансової звітності в іншу валюту подання узагальнено в *табл. 28.4*.

Таблиця 28.4. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання

Елементи звітності	Курс, що застосовується для перерахунку функціональної валюти, яка	
	Не є валютою гіперінфляційної економіки	Є валютою гіперінфляційної економіки
1. Активи та зобов'язання	Курс закриття	Курс закриття
2. Власний капітал (крім нерозподіленого прибутку)	Історичний курс	Курс закриття
3. Доходи та витрати	Історичний курс. У разі незначного коливання валютних курсів та рівномірного здійснення операцій може бути застосований середній курс	Курс закриття
4. Дивіденди	Історичний курс (курс на дату оголошення дивідендів)	Курс закриття

Розглянемо процес переведення фінансової звітності закордонного підприємства на такому прикладі.



ПРИКЛАД 28.8

Компанія "Варан", яка здійснює свою діяльність в Україні, є дочірнім підприємством американської корпорації "Юкон". Фінансові звіти компанії "Варан" наведено в табл. 28.5—28.7, а дані про валютні курси в табл. 28.8. Припустімо, що продаж і витрати (в тому числі податки) здійснювалися протягом року рівномірно, а основні засоби були придбані за рахунок позики банку.

Таблиця 28.5. Баланс компанії "Варан", грн

Стаття	2002	2001
Активи		
Грошові кошти	600	300
Дебіторська заборгованість	—	120
Основні засоби:		
первісна вартість	3 900	3 600
накопичена амортизація	(120)	(60)
залишкова вартість	3 780	3 540
Разом активи	4 380	3 960
Зобов'язання та власний капітал		
Поточні зобов'язання	300	240
Довгострокова позика	2 700	2 400
Прості акції	480	480
Додатковий сплачений капітал	720	720
Нерозподілений прибуток	180	120
Разом зобов'язання та власний капітал	4 380	3 960

Таблиця 28.6. Звіт про прибуток і нерозподілений прибуток компанії "Варан", грн

Стаття	2002	2001
Доходи	1 320	1 200
Операційні витрати	(1 000)	(1 000)
Прибуток до оподаткування	320	200
Податок на прибуток	(20)	(20)
Чистий прибуток	300	180
Нерозподілений прибуток на початок року	120	—
Дивіденди	240	60
Нерозподілений прибуток на кінець року	180	120

Таблиця 28.7. Звіт про рух грошових коштів компанії "Варан", грн

Стаття	2000	1999
Операційна діяльність		
Прибуток до оподаткування	320	200
Коригування:		
Амортизація	60	60
Зміна дебіторської заборгованості	120	(120)
Зміна поточних зобов'язань	60	240
Надходження від операційної діяльності	560	380
Сплачений податок на прибуток	(20)	(20)
Чисті грошові надходження від операційної діяльності	540	360
Інвестиційна діяльність		
Придбання основних засобів	(300)	(3 600)
Чистий видаток коштів від інвестиційної діяльності	(300)	(3 600)
Фінансова діяльність		
Випуск акцій	—	1 200
Позика банку	300	2 400
Дивіденди	(240)	(60)
Чисті грошові надходження від фінансової діяльності	60	3 540
Чисті надходження грошових коштів	300	300
Залишок грошових коштів на початок року	300	—
Залишок грошових коштів на кінець року	600	300

Таблиця 28.8. Дані про валютні курси (дол. за 1 гривню)

Стаття	2002	2001
На початок року	0,1600	0,1800
На кінець року	0,1800	0,2000
Середній за рік	0,1720	0,1920
На дату оголошення дивідендів	0,1680	0,1960
На дату придбання основних засобів	0,1600	0,1960

Перерахунок фінансової звітності доцільно починати зі Звіту про фінансові результати, оскільки прибутки або збитки, які виникають внаслідок перерахунку, підлягають відображенню в Балансі у складі власного капіталу.

Перерахунок у валюту материнської компанії Звіту про прибуток і нерозподілений прибуток компанії "Варан" наведено в табл. 28.9.

Нерозподілений прибуток на кінець року розраховують за даними Звіту про прибуток і нерозподілений прибуток:

$$2001 \text{ р.} \quad 30,96 - 10,08 = 20,88;$$

$$2002 \text{ р.} \quad 57,60 + 20,88 - 47,04 = 31,44$$

і переносять у Баланс (табл. 28.10). Потім за даними Балансу визначають результат (прибуток або збиток) від перерахунку валюти як різниці між підсумком

активу і підсумком зобов'язань та власного (акціонерного) капіталу. У нашому прикладі таким результатом є прибуток у 2001 р. у сумі 24,72 тис. дол. і 52,56 тис. дол. в 2002 р. Такі курсові різниці відображені в балансі у складі власного капіталу за статтею "Накопичені курсові різниці".

Таблиця 28.9. Перерахунок статей Звіту про прибуток і нерозподілений прибуток компанії "Варан" у долари США

Стаття	2002			2001		
	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Доходи	1 320	0,1920	253,44	1 200	0,1720	206,4
Операційні витрати	1 000	0,1920	192,00	1 000	0,1720	172,0
Прибуток до оподаткування	320	x	61,44	200	x	34,40
Податок на прибуток	20	0,1920	3,84	20	0,1720	3,44
Чистий прибуток	300	x	57,60	180	x	30,96
Нерозподілений прибуток на початок року	120	x	20,88	—	x	—
Дивіденди	240	0,1960	47,04	60	0,1680	10,08
Нерозподілений прибуток на кінець року	180	x	31,44	120	x	20,88

Таблиця 28.10. Перерахунок статей Балансу компанії "Варан" у долари США

Стаття	2002			2001		
	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Активи						
Грошові кошти	600	0,2000	120	300	0,1800	54,0
Дебіторська заборгованість	—	0,2000	—	120	0,1800	21,6
Основні засоби:						
первісна вартість	3 900	0,2000	780	3 600	0,1800	648,0
накопичена амортизація	120	0,2000	24	60	0,1800	10,8
залишкова вартість	3 780	0,2000	756	3 540	0,1800	637,2
Разом активи	4 380	x	876	3 960	x	712,8
Зобов'язання та власний капітал						
Поточні зобов'язання	300	0,2000	60	240	0,1800	43,2
Довгострокова позика	2 700	0,2000	540	2 400	0,1800	432,0
Прості акції	480	0,1600	76,8	480	0,1600	76,8
Додатковий сплачений капітал	720	0,1600	115,2	720	0,1600	115,2
Нерозподілений прибуток	180	x	31,44	120	x	20,88
Накопичені курсові різниці	x	x	52,56	x	x	24,72
Разом зобов'язання та власний капітал	4 380	x	876	3960	x	712,8

Оскільки МСБО 21 не розповсюджується на переведення руху грошових коштів, далі слід застосовувати положення МСБО 7.

При перерахунку статей Звіту про рух грошових коштів застосовано середній валютний курс для статей розділу "Операційна діяльність" та історичний курс при перерахунку руху коштів від інвестиційної та фінансової діяльності.

Вплив змін валютних курсів на рух грошових коштів при перерахунку у валюту материнської компанії розраховується як різниця між алгебраїчною сумою чистих грошових потоків від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та сумою різниці між залишком коштів на початок і кінець звітного періоду:

$$2001 \text{ р. } (54 - 0) - (61,92 - 576 + 565,92) = 2,16 \text{ тис. дол.};$$

$$2002 \text{ р. } (120 - 54) - (103,68 - 58,8 + 11,76) = 9,36 \text{ тис. дол.}$$

Звіт про рух грошових коштів компанії "Варан", перерахований у долари, наведено в табл. 28.11.

Таблиця 28.11. Перерахунок статей Звіту про рух грошових коштів компанії "Варан" у долари США

Стаття	2002			2001		
	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.	Тис. грн	Валютний курс	Тис. дол.
Операційна діяльність						
Прибуток до оподаткування	320	0,1920	61,44	200	0,1720	34,4
Коригування:						
Амортизація	60	0,1920	11,52	60	0,1720	10,32
Зміна дебіторської заборгованості	120	0,1920	23,04	(120)	0,1720	(20,64)
Зміна поточних зобов'язань	60	0,1920	11,52	240	0,1720	41,28
Надходження від операційної діяльності	560	x	99,84	380	x	65,36
Сплачений податок на прибуток	(20)	0,1920	(3,84)	(20)	0,1720	(3,44)
Чисті грошові надходження від операційної діяльності	540	x	103,68	360	x	61,92
Інвестиційна діяльність						
Придбання основних засобів	(300)	0,1960	(58,8)	(3 600)	0,1600	(576)
Чистий видаток коштів від інвестиційної діяльності	(300)	x	(58,8)	(3 600)	x	(576)
Фінансова діяльність						
Випуск акцій	—	—	—	1 200	0,1600	192
Позика банку	300	0,1960	58,8	2 400	0,1600	384
Дивіденди	(240)	0,1960	(47,04)	(60)	0,1680	(10,08)
Чисті грошові надходження від фінансової діяльності	60	x	11,76	3540	x	565,92
Вплив змін валютних курсів на кошти	x	x	9,36	x	x	2,16
Чисті надходження грошових коштів	300	x	56,64	300	x	51,84
Залишок коштів на початок року	300	x	54	0		0
Залишок коштів на кінець року	600	0,2000	120	300	0,1800	54

У бухгалтерському обліку компанії "Юкон" операції, пов'язані з інвестиціями у дочірнє підприємство "Варан", відображуються за методом участі в капіталі такими записами, тис. дол.:

	2001	2002
1. Придбані акції компанії "Варан":		
Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	192	—
К-т рахунка "Грошові кошти"	192	—
2. Зростання прибутку дочірнього підприємства:		
Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	30,96	57,60
К-т рахунка "Дохід від участі в капіталі"	30,96	57,60
3. Дивіденди, отримані від дочірнього підприємства:		
Д-т рахунка "Грошові кошти"	10,08	47,04
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	10,08	47,04
4. Курсові різниці, пов'язані з перерахуванням іноземної валюти у долари США:		
Д-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	24,72	27,84
К-т рахунка "Накопичені курсові різниці"	24,72	27,84

Узагальнення наведених записів на рахунку "Інвестиції в дочірні підприємства" дає змогу визначити суму інвестицій в закордонне дочірнє підприємство, яка підлягає відображенню в балансі материнської компанії (рис. 28.5).

Інвестиції в дочірні підприємства (інвестиція в компанію "Варан")

2001	1) 192	3) 10,08
	2) 30,96	
	4) 24,72	
Сальдо на 01.01.2002	237,60	
2002	1) —	3) 47,04
	2) 57,60	
	4) 27,84	
Сальдо на 31.12.2002	276	

Рис. 28.5. Облік інвестицій у закордонне дочірнє підприємство "Варан"

В процесі складання консолідованої фінансової звітності компанії "Юкон" балансова вартість інвестицій в дочірнє підприємство "Варан" на 31.12.2002 р. в сумі 276 тис. дол. буде виключена одночасно з виключенням вартості власного капіталу підприємства "Варан" на цю дату (табл. 28.10).

В результаті в консолідованому балансі буде відображено лише суму власного капіталу материнського підприємства, зокрема накопичені курсові різниці в сумі 52,56 тис. дол.

Включення статей фінансових звітів закордонного підприємства до консолідованої фінансової звітності здійснюється із застосуванням розглянутих вище процедур переведення валюти та консолідації, встановлених МСБО 27

“Консолідовані та окремі фінансові звіти” і МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах”.



ПРИКЛАД 28.9

Материнська компанія, що перебуває в США, надала позику в сумі 10 млн дол. своєму дочірньому підприємству, яке розміщене у Німеччині, коли валютний курс становив 0,85 дол. за 1 євро. Наприкінці року валютний курс зріс до 0,9 дол. за 1 євро.

Отже, в обліку дочірнього підприємства отримана позика спочатку буде відображена у складі зобов'язань у сумі 8,5 млн євро.

Наприкінці року сума цього зобов'язання збільшиться до 9 млн євро, а різниця (0,5 млн євро) буде списана як витрати звітного періоду (збиток від курсових різниць).

Проте сума 9 млн євро буде після цього знову перерахована за курсом, що забезпечує отримання суми 10 млн дол. для консолідації, оскільки саме ця сума відображена в балансі материнської компанії як дебіторська заборгованість. У результаті при складанні консолідованого балансу внутрішньогрупова заборгованість буде виключена, однак група матиме курсову різницю (еквівалентну 0,5 млн євро) у складі доходів.

Виятком є лише курсові різниці, пов'язані з внутрішньогруповими монетарними статтями. Такі курсові різниці не можна вилучати з відповідної суми, яка є наслідком інших внутрішньогрупових сальдо, оскільки в результаті перерахунку монетарних статей в іноземній валюті у підприємства, що звітує, виникли курсові різниці, які були відображені у складі доходів, витрат або (у випадку, коли внутрішньогрупове сальдо становить частину чистих інвестицій у дочірнє підприємство) у складі власного капіталу.

Якщо закордонне дочірнє підприємство повністю не належить материнському підприємству, тоді частину курсових різниць, які виникли при перерахунку фінансових звітів дочірнього підприємства в процесі консолідації, відносять до частки меншості та відображують у її складі в консолідованому балансі.

Коли фінансові звіти закордонного підприємства складено на дату, іншу, ніж дата звітності підприємства, що звітує, закордонне підприємство часто складає додаткові звіти на ту саму дату, що і підприємство, яке звітує.

Якщо такий підхід не застосовано, МСБО 27 дозволяє використовувати іншу звітну дату за умови, що різниця не перевищує три місяці та було зроблено відповідні коригування з урахуванням значних операцій або інших подій, що виникли між звітними датами. В цьому випадку активи та зобов'язання переводяться за валютним курсом на дату балансу зарубіжного підприємства.

У разі значних змін у валютних курсах до дати балансу підприємства, що звітує, здійснюють відповідні коригування згідно з МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”. Аналогічний підхід використовують при застосуванні методу участі в капіталі та пропорційної консолідації згідно з МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” та МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах”.

Гудвіл і коригування справедливої вартості активів і зобов'язань до їх балансової вартості, що виникають внаслідок придбання закордонного підприємства, розглядаються як активи та зобов'язання закордонного підприємства і підлягають переведенню у функціональну валюту з використанням курсу закриття.

28.4. ВИБУТТЯ ЗАКОРДОННОГО ПІДПРИЄМСТВА

Вибуття закордонного підприємства означає, що підприємство-інвестор позбавляється інвестиції в чисті активи закордонного підприємства через: продаж, ліквідацію, вилучення власного капіталу, відмову від частини або всього підприємства.

При вибутті закордонного підприємства пов'язані з ним курсові різниці (накопичені та відображені у складі власного капіталу підприємства, що звітує) визнаються як доходи або витрати того періоду, в якому були відображені фінансові результати від вибуття.

У разі часткового вибуття (реалізації або вилучення частини інвестиції в закордонне підприємство) лише пропорційна частка відповідної суми накопичених курсових різниць включається до складу доходу або витрат.

Виплата дивідендів звичайно не розглядається як часткове вибуття, крім випадку, коли вона є частиною прибутковості інвестицій. Такий випадок може існувати, якщо у результаті сплати дивідендів нерозподілений прибуток (резерви, що можуть бути розподілені) закордонного підприємства стане меншим за нерозподілений прибуток (резерви) на дату придбання цього підприємства.

Часткове списання балансової вартості інвестиції в закордонне підприємство (внаслідок переоцінки, зміни облікової політики тощо) також не розглядається як часткове вибуття та не потребує коригування накопиченої суми курсових різниць.

Облік операцій, пов'язаних із вибуттям закордонного підприємства, розглянемо на такому прикладі.



ПРИКЛАД 28.10

Припустімо, що компанія "Юкон" (див. **приклад 28.8**) наприкінці 2002 р. вирішила продати:

- а) дочірню компанію "Варан" за 1 500 тис. грн;
- б) 85 відсотків акцій компанії "Варан" за 1 200 тис. грн.

У першому випадку в обліку компанії "Юкон" буде зроблено такий запис, тис. дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти" (1 500 тис. грн · 0,200)	300,00
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	276,00
К-т рахунка "Прибуток від продажу дочірнього підприємства"	24,00

одночасно

Д-т рахунка "Накопичені курсові різниці"	52,56
К-т рахунка "Прибуток від курсових різниць"	52,56.

У разі продажу частини акцій записи матимуть такий вигляд, тис. дол.:

Д-т рахунка "Грошові кошти" (1 200 тис. грн · 0,200)	240,00
К-т рахунка "Інвестиції в дочірні підприємства"	234,60
К-т рахунка "Прибуток від продажу дочірнього підприємства"	5,40

та

Д-т рахунка "Накопичені курсові різниці"	44,68
К-т рахунка "Прибуток від курсових різниць" (52,56 · 0,85)	44,68.

28.5. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Підприємство має розкривати у фінансовій звітності:

- ✓ суму курсових різниць, визнаних у складі прибутку або збитку, за винятком курсових різниць, що виникли внаслідок оцінки фінансових інструментів за справедливою вартістю згідно з МСБО 39;
- ✓ чисті курсові різниці, відображені у складі окремого компонента власного капіталу, та узгодження суми такої курсової різниці на початок і кінець звітного періоду.

Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити цей факт разом із розкриттям функціональної валюти та причини використання іншої валюти подання.

У разі зміни функціональної валюти підприємства, що звітує, або значного закордонного підприємства слід розкривати цей факт та причини зміни функціональної валюти.

Якщо підприємство подає фінансову звітність у валюті, що відрізняється від функціональної валюти, воно вказує на відповідність фінансових звітів МСФЗ лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного стандарту та кожної інтерпретації тих стандартів, що застосовуються, зокрема методу переведення функціональної валюти у валюту подання, встановленого МСБО 21.

Коли підприємство оприлюднює фінансові звіти або іншу фінансову інформацію у валюті, яка відрізняється від функціональної валюти або валюти подання, та не дотримується усіх вимог щодо відповідності МСФЗ, воно має:

- ✓ чітко визначити інформацію як додаткову інформацію для відокремлення її від інформації, яка узгоджена з МСФЗ;
- ✓ розкрити валюту, у якій оприлюднено додаткову інформацію;
- ✓ розкрити функціональну валюту підприємства та метод переведення, який було використано для визначення додаткової інформації.

Далі наведено приклад розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів.



ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "BAUER"

Перерахунок іноземної валюти

Фінансові звіти за 2002 р. складено в євро (€).

В фінансових звітах окремих консолідованих компаній дебіторська та кредиторська заборгованість в іноземних валютах перераховується за курсами закриття незалежно від хеджування зміни валютних курсів.

Форвардні контракти, які з економічної точки зору є засобом хеджування зміни валютних курсів, відображено за справедливою вартістю.

Більшість закордонних консолідованих компаній розглядаються як закордонні підприємства, оскільки вони фінансово, економічно та організаційно автономні. Їхньою функціональною валютою згідно з МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" є відповідні місцеві валюти. Тому активи та зобов'язання цих компаній перераховано за курсом закриття, а дохід і витрати — за середнім курсом за рік. Коли діяльність закордонної компанії за межами "євро" зони є складовою операцій Вауер А.Г., функціональною валютою є євро.

Основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції в асоційовані компанії та цінні папери, включені до інвестицій, перераховують за середнім курсом за рік разом з відповідною амортизацією та списанням частини вартості. Всі інші статті балансу перераховують за курсом закриття. Доходи та витрати (за винятком амортизації та списання) перераховують за середнім курсом за рік.

Компанії, які здійснюють свою діяльність в умовах гіперінфляції, складають звітність у твердій валюті і тому застосовують часовий метод, описаний вище.

Курсові різниці, що виникають внаслідок переведення балансів закордонних компаній, наведено окремою статтею у складі акціонерного капіталу.

У разі ліквідації компанії відповідні курсові різниці списують та визнають у прибутку.

Курси основних валют щодо до євро змінювалися так:

Є1		Курс закриття		Середній курс	
		2002	2001	2002	2001
США	USD	1,05	0,88	0,95	0,90
Велика Британія	GBP	0,65	0,61	0,63	0,62
Японія	JPY	124,39	115,33	118,06	108,74
Канада	CAD	1,66	1,41	1,48	1,39
Швейцарія	CHF	1,45	1,48	1,47	1,51

ВПЛИВ ЗМІНИ ЦІН ТА ІНФЛЯЦІЇ

29.1. ВИМОГИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ЩОДО ВІДОБРАЖЕННЯ ВПЛИВУ ЗМІНИ ЦІН ТА ІНФЛЯЦІЇ

Зміни цін відбуваються в кожній країні та обумовлені дією різних політичних, економічних і соціальних факторів. Наприклад, унаслідок зміни попиту або технологічних змін ціни на окремі товари підвищуються, а на інші знижуються.

Водночас інфляційні процеси призводять до зростання загального рівня цін, що одночасно знижує загальну купівельну спроможність грошей.

Оскільки фінансова звітність складається в грошовому вимірнику, а оцінка її статей відображає ціни різних періодів часу, то зміна цін негативно впливає на якісні характеристики (доречність, зіставність та ін.) звітів.

Враховуючи це, КМСБО в червні 1977 року затвердив МСБО 6 “Облік наслідків зміни цін”, який набрав чинності 1 січня 1978 року.

1981 року цей стандарт замінено МСБО 15 “Інформація, що відображає вплив зміни цін”, який набрав чинності з 1 січня 1983 року. МСБО 15 встановлює порядок відображення впливу зміни цін на показники, що використовуються при визначенні результатів господарської діяльності та фінансового стану підприємства.

Цей стандарт стосується підприємств, які за своїм рівнем доходу, прибутку, активів або чисельності працівників посідають важливе місце в економічному середовищі, у якому вони функціонують. Всі інші підприємства заохочуються до подання інформації, що відображає вплив зміни цін.

Якщо материнське підприємство подає одночасно окрему власну звітність та консолідовану звітність, тоді інформацію, яка вимагається згідно з МСБО 15, слід подавати лише на рівні консолідованої звітності.

При цьому від дочірнього підприємства не вимагається інформація про вплив зміни цін, якщо воно розміщується в тій самій країні, що й материнське підприємство. Коли материнське та дочірнє підприємства діють у різних країнах, то останнє подає інформацію згідно з МСБО 15 лише у разі, якщо в країні, де розміщується це дочірнє підприємство, існує практика подання такої інформації.

Водночас слід визнати, що у більшості розвинених країн світу річні темпи інфляції за останні десятиліття були незначними (*табл. 29.1*).

У зв'язку із цим у питанні щодо обов'язкового розкриття інформації про вплив зміни цін, передбаченої МСБО 15, не було досягнуто міжнародної домовленості. Тому Рада МСБО в жовтні 1989 року прийняла рішення про те, що підприємства не зобов'язані, але заохочуються розкривати інформацію, яка вимагається МСБО 15, а у грудні 2003 року цей стандарт було скасовано.

Таблиця 29.1. Темпи інфляції в окремих країнах світу (1987—1997 рр.)*

Відсоток

Країна	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Німеччина	0,2	1,3	2,8	2,7	3,5	4	4,1	3	1,8	1,5	1,8
Франція	3,1	2,7	3,6	3,4	3,2	2,4	2,1	1,7	1,7	2	1,2
Італія	4,6	5	6,6	6,1	6,5	5,3	4,2	3,9	5,4	3,9	1,7
Велика Британія	4,2	4,9	7,8	9,5	6,9	3,7	1,6	2,5	3,5	2,4	3,2
США	3,7	4,1	4,8	5,4	4,2	3	3	2,6	2,8	3	2,3
Японія	0,1	0,7	2,3	3,1	3,3	1,7	1,3	0,7	-0,1	0,1	1,8
Організація економічного співробітництва та розвитку	3,3	3,7	5,4	5,8	5,2	4	3,6	4,3	3,8	2,3	2,1

* Вісник НБУ, лютий 2000. (Таблицю складено на основі даних: International Financial Statistics. — IMF. Wash. — January, 1999; May, 1995; World Economic Outlook. — IMF. Wash. — October, 1998; World Economic and Social Survey. — UN; NY and Geneva, 1997.)

Проте в умовах гіперінфляційної економіки купівельна спроможність грошей зменшується настільки, що порівняння сум, отриманих у різні проміжки часу, є недоречним і може вводити в оману користувачів фінансової звітності.

Тому фінансову звітність (у тому числі консолідовану), складену у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, слід перераховувати згідно з вимогами МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”. МСБО 29 затверджено у квітні 1989 року та набрав чинності з 1 січня 1990 року. У грудні 2003 року до його тексту було внесено окремі зміни, пов’язані з переглядом МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

МСБО 29 застосовують до фінансових звітів будь-якого підприємства з початку звітного періоду, в якому воно визначило існування гіперінфляції в країні, в національній валюті якої подається звітність.

29.2. МЕТОДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ВПЛИВУ ЗМІНИ ЦІН ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Для відображення впливу зміни цін на показники фінансової звітності звичайно застосовують такі методи:

- 1) метод загальної купівельної спроможності;
- 2) метод поточної вартості;
- 3) комбінований метод, що поєднує риси перших двох.

В основі цих методів лежать різні концепції збереження капіталу.

Концепція збереження капіталу (Capital Maintenance Concept) — це концепція, згідно з якою підприємство зберігає свій капітал, якщо на кінець періоду воно має той самий капітал, що і на початку цього періоду. Відповідно сума, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком.

Таким чином забезпечується взаємозв'язок між концепціями капіталу та концепціями прибутку, оскільки прибуток визнається тільки за умови збереження капіталу.

Досить вдало характеризує сутність такого підходу британський економіст Д. Гікс: "Прибуток людини — це максимальна сума, яку вона може витратити протягом тижня, залишаючись такою самою багатою, якою була на його початку".

У концептуальній основі МСФЗ розглядаються:

- ✓ концепція збереження фінансового капіталу;
- ✓ концепція збереження фізичного капіталу.

Згідно з *концепцією збереження фінансового капіталу* (*Financial Capital Maintenance*) прибуток визнається тільки за умови, що сума чистих активів (власного капіталу) на кінець періоду перевищує суму чистих активів (власного капіталу) на початок періоду після вирахування виплат власникам та їхніх внесків протягом цього періоду.

При цьому збереження фінансового капіталу можна вимірювати в номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності (рис. 29.1).

Отже, у разі оцінки капіталу в номінальних грошових одиницях збільшення вартості активів, утримуваних підприємством протягом звітного періоду, визнається прибутком. Якщо ж капітал визначається в одиницях постійної купівельної спроможності, тоді прибутком вважається лише та частина зростання вартості активів, яка перевищує зростання загального рівня цін.

Фінансова концепція капіталу базується на концепції власності, яка розглядає капітал як залишкову частку власників в активах підприємства, що визначається балансовим рівнянням

$$\text{Активи} - \text{Зобов'язання} = \text{Власний капітал.}$$

Згідно з *концепцією збереження фізичного капіталу* (*Physical Capital Maintenance*) прибуток визнається тільки за умови, якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вирахування виплат власникам та їхніх внесків упродовж цього періоду.

Це означає, що цінові зміни, які впливають на активи та зобов'язання підприємства, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності підприємства та вважаються частиною власного капіталу, а не прибутком звітного періоду.



Рис. 29.1. Підходи до оцінки фінансового капіталу

Концепція збереження фізичного капіталу вимагає застосування оцінки за поточною вартістю, але не визначає конкретної основи такої оцінки.

Фізична концепція капіталу базується на концепції господарської одиниці, в основі якої лежить балансове рівняння

$$\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал.}$$

Тому акцент зроблено на фізичній формі капіталу, втіленій у активах підприємства, а збереження капіталу розглядається, виходячи з продуктивності цих активів, основаної, наприклад, на одиницях продукції за день.

Таким чином, розглянуті концепції відображають різний погляд на капітал підприємства (рис. 29.2), який можна пояснити за допомогою такої алегорії.



Рис. 29.2. Узагальнена характеристика концепцій збереження капіталу

Припустімо, комерційне підприємство — це фруктовий сад, а доходи — це плоди дерев, хоча доходи будуть отримані лише в разі збирання плодів. Грунт, погода та інші чинники можуть впливати на щорічний врожай, однак між плодами та деревами, на яких вони ростуть, завжди є чітка різниця. З погляду збереження фінансового капіталу, будь-яке зростання грошової вартості саду можна було б розглядати як дохід. Якщо ж розглядати сад як підприємство, що функціонує, виробничий потенціал (фізичний капітал) дерев у ньому повинен бути збережений, і тільки потім можна обчислювати отримані доходи*.

* Бухгалтерский учет на совместных предприятиях. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 16.

Отже, принципова різниця між цими концепціями полягає у трактуванні впливу змін у вартості активів і зобов'язань підприємства.

Проілюструємо це на простому прикладі.



ПРИКЛАД 29.1

Чисті активи (власний капітал) компанії, що реалізує один вид товару, становили:

На 31 грудня 2001 року — 200 000 дол.

На 31 грудня 2002 року — 250 000 дол.

Загальний річний індекс роздрібних цін дорівнює 20%, ціна на цей товар зросла за рік на 25%, а на 31 грудня 2001 року індекс цін був 100.

Розрахунок прибутку за різними концепціями збереження капіталу наведено в табл. 29.2.

Таблиця 29.2. Розрахунок прибутку за різними концепціями збереження капіталу

Показник	Концепція збереження капіталу		
	Фінансового		Фізичного
	Номінальна вартість	Одіакова купівельна спроможність	
Чисті активи на 31 грудня 2002 року	250 000	250 000	250 000
Чисті активи на 31 грудня 2001 року	200 000	240 000	250 000
Прибуток за 2002 рік	50 000	10 000	0

Вибір оцінки та концепції збереження капіталу, по суті, визначає облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів. У концептуальній основі МСФЗ зазначається, що “вибір підприємством відповідної концепції капіталу має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів. Таким чином, фінансова концепція капіталу має прийматися, якщо користувачі фінансових звітів передусім зацікавлені в збереженні номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу. Але в разі домінуючої зацікавленості у виробничій потужності підприємства має застосовуватися фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнена при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції”.

Водночас “різні облікові моделі демонструють різні ступені доречності та достовірності, і, як і в інших галузях, керівництво має прагнути співрозмірності між доречністю та достовірністю”.

На практиці більшість підприємств при складанні фінансових звітів застосовують фінансову концепцію капіталу.

Тому в періоди значного зростання цін та інфляції в багатьох країнах застосовувався метод загальної купівельної спроможності.

Метод загальної купівельної спроможності (General Purchasing Power Method) передбачає коригування деяких або всіх статей фінансових звітів з урахуванням загального індексу цін. При цьому важливе значення має класифікація балансових статей на монетарні та немонетарні (табл. 29.3).

Таблиця 29.3. Визначення монетарних і немонетарних статей*

Стаття	Монетарні	Немонетарні	Потребує аналізу
1	2	3	4
Грошові кошти та депозити до запитання	x		
Іноземна валюта та вимоги в іноземній валюті	x		
Цінні папери			
Звичайні акції (пасивні інвестиції)		x	
Привілейовані акції (конвертовані або з участю в капіталі) та конвертовані облігації			x
Інші привілейовані акції та облігації	x		
Дебіторська заборгованість покупців і резерв сумнівних боргів	x		
Дебіторська заборгованість за іпотечними позиками	x		
Запаси		x	
Позики, надані працівникам	x		
Витрати майбутніх періодів			x
Довгострокова дебіторська заборгованість	x		
Поворотні депозити	x		
Аванси неконсолідованим дочірнім підприємствам	x		
Частка в неконсолідованих дочірніх підприємствах		x	
Пенсійні та інші фонди			x
Основні засоби та накопичена амортизація		x	
Кошти, що повертаються власнику страхового поліса			
Угоди на придбання (частина, сплачена за контрактом з фіксованою ціною)		x	
Аванси постачальникам (крім контрактів з фіксованою ціною)			
Витрати з відстроченого податку на прибуток	x		
Нематеріальні активи		x	
Відстрочені витрати на придбання страхового поліса:			
зі страхування життя	x		
зі страхування нерухомості та від нещасних випадків		x	
Заборгованість постачальникам і нараховані витрати	x		
Накопичені зобов'язання з оплати відпусток			x
Дивіденди, що підлягають сплаті грошовими коштами	x		
Зобов'язання, що підлягають сплаті в іноземній валюті	x		
Угоди щодо продажу (частина отриманих коштів за контрактом з фіксованою ціною)		x	
Аванси від замовників (крім контрактів з фіксованою ціною)	x		

Продовження табл. 29.3

1	2	3	4
Накопичені збитки за угодами з придбання	x		
Доходи майбутніх періодів			x
Облігації, що підлягають сплаті, інші довгострокові борги та пов'язані з ними дисконт або премія	x		
Накопичені пенсійні зобов'язання			x
Гарантійні зобов'язання		x	
Відстрочені податкові зобов'язання	x		
Відстрочений інвестиційний податковий кредит		x	
Страхові резерви	x		
Незароблені страхові премії		x	
Депозитні зобов'язання фінансових інститутів	x		

* Epstein B.J., Mirza A.A. IAS 2000: Interpretation and Application of International Accounting Standards. New York: John Wiley & Sons, p. 883.

Коригування немонетарних статей звітності на основі загального рівня цін здійснюється за формулою

$$\text{Сума, що підлягає коригуванню} \times \frac{\text{Індекс на дату балансу}}{\text{Базисний індекс}} = \text{Скоригована сума.}$$

При цьому слід враховувати, що амортизація накопичується поступово, шляхом нарахування у різних звітних періодах.



ПРИКЛАД 29.2

Підприємство придбало устаткування за 20 000 дол. 31 грудня 2000 року, коли загальний індекс цін був 100. Через рік індекс цін становив 110, а через два роки — 125. Річна норма амортизації становить 15%.

Коригування балансової вартості основних засобів у цьому випадку буде здійснено таким чином (табл. 29.4).

Таблиця 29.4. Перерахунок вартості основних засобів

Показник	Історична сума на 31.12.2001	Коригування	Перерахована сума на 31.12.2001	Коригування	Перерахована сума на 31.12.2002
Первісна вартість	20 000	$20\,000 \cdot \frac{110}{100}$	22 000	$20\,000 \cdot \frac{125}{100}$	25 000
Накопичена амортизація	3 000	$3\,000 \cdot \frac{110}{100}$	3 300	$(20\,000 \cdot 0,15 \cdot 0,2) \cdot \frac{125}{100}$ або $(25\,000 \cdot 0,15) + (3\,300 \cdot \frac{125}{100})$	7 500
Залишкова вартість	17 000		18 700		17 500

Монетарні балансові статті не перераховуються, оскільки їх вартість автоматично збільшується або зменшується внаслідок зміни загального рівня цін.

Проте для відображення впливу зміни загальної купівельної спроможності на монетарні статті у Звіті про прибутки та збитки поряд з перерахованими статтями доходів (прибутків) і витрат (збитків), пов'язаних з діяльністю підприємства, слід відображати прибуток або збиток від чистої монетарної позиції. У результаті прибуток відображає вплив зміни загального рівня цін на амортизацію, собівартість реалізованої продукції та чистої монетарні статті і включається до Звіту після того, як збережено загальну купівельну спроможність власного капіталу.

Чиста монетарна позиція (Net Monetary Position) — це різниця між монетарними активами та монетарними зобов'язаннями підприємства.

Залежно від того, чи є ця різниця позитивною, чи від'ємною, чиста монетарна позиція може бути позитивною або негативною (рис. 29.3).



Рис. 29.3. Визначення чистої монетарної позиції

У період значної інфляції підприємство, яке має позитивну чисту монетарну позицію, втрачає купівельну спроможність, а підприємство, у якого монетарна позиція негативна, збільшує купівельну спроможність. При цьому ступінь збільшення або зменшення купівельної спроможності залежить від того, якою мірою вартість монетарних активів та зобов'язань пов'язана з індексацією відповідно до зміни цін.

Отже, в умовах інфляції позитивна чиста монетарна позиція звичайно спричиняє збиток від зміни купівельної спроможності, а негативна — прибуток.

Таким чином, коригування статей фінансової звітності шляхом перегляду загальної купівельної спроможності змінює одиницю обліку, але не змінює методу оцінки (за історичною собівартістю), покладеного в його основу.

Докладніше методику перерахунку статей звітності із застосуванням індексу цін буде розглянуто в *підрозділі 29.3*.

Метод поточної вартості (Current Value Method) передбачає коригування статей балансу, витрат на амортизацію та собівартості реалізованої продукції (товарів), виходячи з їх поточної вартості.

При цьому за поточну вартість може бути обрана вхідна або вихідна оцінка (рис. 29.4).



Рис. 29.4. Підходи до визначення поточної вартості активів

Первісною основою поточної оцінки звичайно є відновлювана собівартість. Відновлювана собівартість конкретного активу визначається за поточними витратами на придбання аналогічного активу, нового або такого, що був у вжитку, або еквівалентної виробничої потужності чи потенціалу надання послуг.



ПРИКЛАД 29.3

Підприємство придбало 10 000 одиниць товару за 150 000 грн. Протягом звітного періоду 8000 одиниць товару було реалізовано за 180 000 грн.

На кінець звітного періоду відновлювана собівартість одиниці товару становила 20 грн. Отже, щоб здійснювати діяльність у тому самому обсязі, підприємству необхідно витратити на закупівлю 10 000 одиниць товару вже не 150 000 грн, а 200 000 грн. Таким чином, відбувається зростання поточної вартості товару на 50 000 грн, у тому числі 40 000 грн внаслідок зростання поточної вартості реалізованих товарів та 10 000 грн від утримання товарних запасів.

Таким чином, існують так звані *прибутки від утримання активів* (Holding Gains), які поділяють на реалізовані та нереалізовані (рис. 29.5).



Рис. 29.5. Сутність прибутків (збитків) від утримання активів

Виходячи з цього, в кожному прикладі нереалізований прибуток від утримання товарів становить 10 000 грн, а реалізований — 40 000 грн.

Прибуток від утримання активів не включається до складу прибутку від діяльності підприємства (операційного прибутку), оскільки є сумою, яку слід спрямувати на збереження фізичного капіталу, тобто здатності підприємства закуповувати та продавати 10 000 одиниць товару в наступному періоді. Тому в умовах обліку за поточною вартістю чистий операційний прибуток визначається за такою схемою (рис. 29.6).

ПРОДАЖ
—
Поточна оцінка собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат
=
Поточний операційний прибуток
—
Податок на прибуток
=
Чистий операційний прибуток

Рис. 29.6. Розрахунок прибутку за поточною вартістю

Своєю чергою, прибуток від утримання активів відображається окремо у складі власного капіталу як резерв дооцінки та не підлягає розподілу між акціонерами. Відповідно у разі зниження поточної вартості існують *збитки від утримання активів (Holding Losses)*, що призводить до зростання прибутку та зменшення резерву переоцінки.

Слід зазначити, що у випадках коли відновлювана собівартість перевищує і чисту вартість реалізації, і теперішню вартість активу, то за основу поточної оцінки береться більша з цих двох величин.

В узагальненому вигляді підхід до поточної оцінки може бути поданий так:

Умова	Поточна оцінка, що застосовується
$NPV > RC > NRV$	RC
$RC > NPV > NRV$	NPV
$RC > NRV > NPV$	NRV
$NPV > NRV > RC$	RC
$NRV > NPV > RC$	RC
$NRV > RC > NPV$	RC,

- де RC (*Replacement Cost*) — відновлювана собівартість;
 NRV (*Net Realizable Value*) — чиста реалізаційна вартість;
 NPV (*Net Present Value*) — чиста теперішня вартість.

У деяких випадках для визначення поточної вартості статей використовують певні індекси цін, особливо у тих випадках, коли за останній час не було жодної операції, яка стосувалася б цих статей, або відсутні преїскуранти чи їх використання недоцільне.

Проілюструємо основні принципи та процедури методів загальної купівельної спроможності та поточної вартості на такому прикладі.



ПРИКЛАД 29.4

Приватне підприємство "Взуємо всіх" купує заготовки, з яких виготовляє взуття. Підприємство було створено на початку 2002 року в результаті інвестування власного капіталу в сумі 60 тис. дол. в устаткування.

На кінець 2002 року загальний індекс цін щодо початку року становив 1,4, а відновлювана собівартість дорівнювала:

- реалізованої продукції 575 тис. дол.
- запасів заготовок, придбаних наприкінці грудня 108 тис. дол.
- устаткування 90 тис. дол.

Фінансові звіти підприємства за 2002 рік наведено нижче (табл. 29.5 і 29.6).

Таблиця 29.5. Баланс підприємства "Взуємо всіх" на 31 грудня 2002 року

тис. дол.

Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Основні засоби:		Вкладений капітал	60
первісна вартість	60		
накопичена амортизація	(12)	Нерозподілений прибуток	90
Запаси	90		
Грошові кошти	12		
Разом	150	Разом	150

Таблиця 29.6. Звіт про прибуток підприємства "Взуємо всіх" за 2002 рік

тис. дол.

Стаття	Сума
Продаж	720
Собівартість реалізованої продукції	(540)
Амортизація	(12)
Інші операційні витрати	(78)
Чистий прибуток	90

Припустімо, продаж і витрати протягом року здійснювалися рівномірно, а середньорічний загальний індекс цін дорівнює 1,2.

Виходячи з цього, перерахуємо статті наведених фінансових звітів з використанням загального індексу цін, тис. дол.

Основні засоби	$= 60 \cdot 1,4$	$= 84$
Амортизація	$= 12 \cdot 1,4$	$= 16,8$
Запаси	$= 90 \cdot 1,0$	$= 90$
Вкладений капітал	$= 60 \cdot 1,4$	$= 84$
Продаж	$= 720 \cdot 1,2$	$= 864$
Собівартість реалізованої продукції	$= (540 + 90) \cdot 1,2 - 90$	$= 666$
Інші операційні витрати	$= 78 \cdot 1,2$	$= 93,6$

Фактично чиста монетарна позиція підприємства на кінець року виражена лише грошовими коштами в сумі 12 тис. дол.

Чиста монетарна позиція, скоригована на зміни загального індексу цін, є такою:

$$864 - [(540 + 90) \cdot 1,2] - 93,6 = 14,4$$

Отже, існує збиток від чистої монетарної позиції в сумі 2,4 тис. дол. (12 - 14,4).

У разі застосування методу поточної вартості переоціненню підлягають основні засоби, запаси, собівартість реалізованої продукції та амортизація:

Стаття	До переоцінки	Після переоцінки	Сума переоцінки
Основні засоби	60	90	+30
Накопичена амортизація	(12)	(18)	(6)
Запаси	90	108	+18
Витрати на амортизацію	12	18	+6
Собівартість реалізованої продукції	540	575	+35
Разом			+83

Виходячи з наведених розрахунків, порівняємо фінансові звіти підприємства "Взуємо всіх", складені із застосуванням різних методів (табл. 29.7 і 29.8).

Таблиця 29.7. Баланс підприємства "Взуємо всіх"

тис. дол.

Стаття	Метод		
	Історичної собівартості	Загальної купівельної спроможності	Поточної вартості
Актив			
Основні засоби:			
первісна (переоцінена) вартість	60	84	90
накопичена амортизація	(12)	(16,8)	(18)
Запаси	90	90	108
Грошові кошти	12	12	12
Разом	150	169,2	192
Пасив			
Вкладений капітал	60	84	60
Дооцінка	—	—	83
Нерозподілений прибуток	90	85,2	49
Разом	150	169,2	192

Таблиця 29.8. Звіт про прибутки та збитки підприємства "Взуємо всіх"

тис. дол.

Стаття	Метод		
	історичної собівартості	загальної купівельної спроможності	поточної вартості
Продаж	720	864	720
Собівартість реалізованої продукції	(540)	(666)	(575)
Амортизація	(12)	(16,8)	(18)
Інші операційні витрати	(78)	(93,6)	(78)
Чистий прибуток	90	87,6	49
Збиток від чистої монетарної позиції		(2,4)	
Скоригований чистий прибуток		85,2	

Обидва переглянуті методи мають свої переваги та недоліки.

Переваги методу загальної купівельної спроможності

Традиційно вважається, що цей метод має принаймні шість переваг:

1. Висока об'єктивність природи коригувань для визначення впливу інфляції. Маючи величини історичної собівартості та індекси загального рівня цін на початок та кінець року, кожен бухгалтер зможе знайти постійність у звітах, скоригованих інфляцією.
2. Зберігається можливість порівняння звітів різних підприємств за звітний період, тому що всі вони оцінюються в одиницях виміру з однаковою купівельною спроможністю.
3. Існує можливість порівнювати звіти підприємств за різні звітні періоди, що дає змогу робити аналіз тенденцій розвитку.
4. Досягається усунення впливу змін загального рівня цін на фінансові звіти та одночасно підтримуються всі припущення та принципи системи обліку історичної собівартості. Тому цей метод легко зрозуміти користувачам, які ознайомлені із системою обліку історичної собівартості.
5. Цей метод дає змогу уникнути використання будь-яких змін у техніці оцінки за умов інфляції.
6. Визнання прибутків або збитків від чистої монетарної позиції протягом звітного періоду дуже корисне при оцінці та вимірюванні робочого капіталу з погляду керівництва (кредити клієнтам, кошти від короткострокового та довгострокового очікування) та грошових потоків (зокрема, величини коштів).

Недоліки методу загальної купівельної спроможності

1. Цей метод не дає позитивного результату аналізу витрат та вигід. Додаткові витрати з підготовки фінансових звітів, скоригованих на інфляцію, не завжди компенсуються вигодами від додаткової релевантної інформації, яка надається керівництву.

2. Не зрозуміло, чи має користувач звітів правильне уявлення про значення фінансової звітності на базі методу поточної купівельної спроможності.
3. Цей метод має ті самі вади, що й метод історичної собівартості, оскільки в його основі лежать величини історичних витрат, перераховані на фактичний рівень загального рівня цін.
4. Індекс загального рівня цін має кілька обмежень:
 - ✓ індекс загального рівня цін головним чином орієнтується на кошик споживчих продуктів і дуже мало на промислові товари, які, своєю чергою, формують більшу частину основних засобів підприємства;
 - ✓ зміни в загальному рівні цін не можуть належним чином відокремити зміни цін, які відбуваються внаслідок інфляції, та цінові зміни, які виникають при поліпшенні якості або виникненні інших характеристик самого товару.
5. В основі методу — просте припущення, що інфляція однаково впливає на різні товари. Проте на практиці це не підтверджується, і різні товари мають різний ступінь інфляційного впливу.
6. Прибуток або збиток від монетарних статей, включений до Звіту про прибутки та збитки, визначено неточно, тому що для його підрахунку використовується індекс цін, який базується на надто широкому колі товарів. Таким чином, його корисність для визначення напряму дій менеджера в керівництві робочим капіталом та коштами обмежена.

Внаслідок цього використання загального рівня цін замість цін на конкретні товари часто є об'єктом критики тих, хто віддає перевагу методу поточної вартості.

Переваги методу поточної вартості

1. Фінансові збереження за методом поточної вартості підтримують концепцію фізичного збереження капіталу, бо амортизаційні відрахування на базі поточної вартості основних засобів дають змогу стверджувати, що прибуток не буде визначено до оподаткування та не буде розподілено між акціонерами, доки фізичний капітал підприємства не буде відновлений.
2. Поточна вартість активів — найкраще визначення для потенційних можливостей активу. Інформація про поточну вартість з метою оцінки на базі фінансової звітності, складеної для приватизації, є найкращою, особливо враховуючи факт неможливості отримання надійної інформації щодо дисконтованої вартості майбутніх грошових потоків, які генеруються активами.
3. Поточна вартість дає змогу точніше оцінити ефективність використання підприємством своїх активів.
4. Інформація про поточну вартість забезпечує найкращу базу для оцінки майбутніх грошових потоків, бо співвідносить поточні доходи з поточними витратами, що забезпечує точнішу величину прибутку.

Недоліки методу поточної собівартості

Головним недоліком цього методу вважають складність у визначенні точної поточної вартості багатьох активів, оскільки:

- ✓ для багатьох активів не існує вторинного ринку, тому майже неможливо визначити поточну вартість за відсутності операцій обміну;

- ✓ підприємство може не замінювати активи;
- ✓ активи, придбані з метою заміни існуючих на підприємстві активів, можуть не мати з останніми нічого спільного щодо ціни, технічних можливостей, операційних витрат тощо.

Крім того, поточна вартість не завжди збігається з ринковою, оскільки існує складність у визначенні майбутніх грошових потоків, що створюються цим активом.

Отже, кожен з розглянутих методів інфляційного обліку вирішує свої завдання: проблему одиниці виміру (метод загальної купівельної спроможності) та проблему оцінки (метод поточної вартості). Фінасові звіти, скориговані на інфляцію, повинні містити рішення обох цих проблем: використовувати унікальну одиницю виміру та поточні ринкові умови для визначення бази для оцінки статей звітності. Тому доцільно застосовувати комбінований підхід до коригування статей звітності, який отримав назву **метод реальної вартості** (*Real Value Method*). За цього методу прибутком (збитком) визнається лише різниця між поточною вартістю та вартістю, що враховує загальний індекс цін.

Це дає змогу визначити, наскільки було збережено власний капітал підприємства з погляду купівельної спроможності, коли зростання поточної вартості активів протягом певного періоду є менше, ніж зниження купівельної спроможності власного капіталу протягом того самого періоду.



ПРИКЛАД 29.5

Товари було придбано в січні за 300 000 грн. На кінець першого кварталу їхня поточна вартість зростає до 400 000 грн, а загальний індекс цін за квартал становив 140. У цьому випадку прибуток (збиток) від утримання товарів дорівнює:

За методом поточної вартості	За методом реальної вартості
400 000	400 000
—	—
300 000	420 000 (300 000 · 1,4)
=	=
100 000	(20 000)

Для практичної реалізації такого підходу метод реальної вартості передбачає оцінку немонетарних активів за їхньою поточною вартістю та коригування первісної вартості власного капіталу на зміни загального індексу цін з моменту створення підприємства.



ПРИКЛАД 29.6

Припустімо, у прикладі 29.4 підприємство застосовує метод реальної вартості для перерахунку фінансових звітів. У цьому випадку перерахований баланс матиме такий вигляд (табл. 29.9).

У нашому прикладі (табл. 29.7) сума дооцінки статей звітності становила 83 тис. дол., а зниження купівельної спроможності власного капіталу — 24 тис. дол. (84 — 60). Виходячи з цього, із загальної суми зростання відновленої вартості активів лише 59 тис. дол. є прибутком від утримання активів. Тому загальний нерозподілений

Таблиця 29.9. Баланс підприємства “Взуємо всіх” на 31 грудня 2002 року
(перерахований за методом реальної вартості)

тис. дол.

Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Основні засоби:			
первісна переоцінена вартість	90	Вкладений капітал	84
накопичена амортизація	(18)		
Запаси	108	Нерозподілений прибуток	108
Грошові кошти	12		
Разом	192	Разом	192

прибуток дорівнює 108 тис. дол. ($83 + 49 - 24$). Своєю чергою, реалізований прибуток від утримання активів у Звіті про прибутки та збитки буде відображено у складі збитку від чистої монетарної позиції (табл. 29.10). Це пов'язано з тим, що такий прибуток вже включено до відповідних статей витрат, перерахованих на зміни індексу загальної купівельної спроможності.

Таблиця 29.10. Звіт про прибутки та збитки підприємства “Взуємо всіх”
за 2002 рік (перерахований за методом реальної вартості)

тис. дол.

Стаття	Сума
Продаж	864
Собівартість реалізованої продукції	(666)
Амортизація	(16,8)
Інші операційні витрати	<u>(93,6)</u>
Скоригований чистий прибуток	87,6
Прибуток (збиток) від чистої монетарної позиції та реалізований збиток (прибуток) від утримання активів (2,4 +41)	<u>(43,4)</u>
Разом чистий прибуток	44,2

29.3. ПЕРЕРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ В УМОВАХ ГІПЕРІНФЛЯЦІЇ

МСБО 29 не встановлює абсолютні критерії для визначення гіперінфляційної економіки. Проте цей стандарт містить перелік характеристик економічного середовища, які є ознаками гіперінфляції:

1) основна маса населення:

- а) віддає перевагу збереженню своїх заощаджень у формі немонетарних активів або у порівняно стабільній іноземній валюті. Тому кошти в національній валюті негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
- б) розглядає грошові суми у порівняно стабільній іноземній валюті, а ціни також можуть наводитися в цій валюті;

- 2) продаж і придбання в кредит здійснюються за цінами, що компенсують очікувані втрати купівельної спроможності грошей протягом періоду кредиту;
- 3) процентні ставки, зарплата та ціни індексуються;
- 4) сукупний рівень інфляції за три роки наближається або перевищує 100%.

Слід мати на увазі, що наведений перелік не є вичерпним, але може бути орієнтиром при визначенні необхідності перерахунку фінансових звітів.

Таблиця 29.11. Індекси інфляції в Україні, %*

1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
28,9	10155,0	401,0	181,7	39,7	10,1	20,0	19,2	25,8	6,1	-0,6

* Урядовий кур'єр № 2 від 04.01.03.

Наприклад, дані **табл. 29.11** свідчать, що у 1999 році немає підстав вважати економіку України гіперінфляційною. Проте в умовах зниження темпів виробництва та замороження заробітної плати існують певні сумніви щодо надійності індексів споживчих цін, що публікуються.

Тому рішення щодо необхідності застосування МСБО 29 є питанням міркування керівництва підприємства.

МСБО 29 слід застосовувати до фінансових звітів підприємств, функціональною валютою яких є валюта гіперінфляційної економіки.

Такі фінансові звіти, вимагаючи інформацію за попередні періоди, мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу.

При цьому не дозволяється надавати інформацію, передбачену цим стандартом, у формі додатку до неперерахованих фінансових звітів. Не рекомендується також окреме подання неперерахованих фінансових звітів.

Для перерахування фінансових звітів згідно з МСБО 29 слід використовувати загальний індекс цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. При цьому доцільно, щоб усі підприємства, які складають звітність у валюті однієї країни, застосовували той самий індекс.

У разі відсутності інформації про загальний індекс цін за періоди, за які необхідно перерахувати основні засоби, може бути застосована оцінка на основі обмінних курсів між функціональною та стабільною іноземною валютою. Безумовно, індекси цін і валютні курси не забезпечують абсолютної точності перерахунку. Проте, як наголошується в МСБО 29, послідовне застосування процедур і оцінок, передбачених цим стандартом, має важливіше значення, ніж абсолютна точність сум, наведених у перерахованих фінансових звітах.

Правила, передбачені МСБО 29 для перерахунку статей фінансових звітів, складених на основі історичної собівартості, узагальнені в **табл. 29.12**.

Таблиця 29.12. Порядок перерахунку статей фінансових звітів згідно з МСБО

Статті	Приклад	Вимоги щодо перерахунку
1	2	3
Активи та зобов'язання, що індексуються відповідно до зміни цін	Облігації та позики, що індексуються	Коригуються згідно з індексом цін

Продовження табл. 29.12

1	2	3
Активи та зобов'язання, що індексуються відповідно до зміни цін	Облігації та позики, що індексуються	Коригуються згідно з індексом цін
Інші монетарні статті	Грошові кошти, дебіторська та кредиторська заборгованість, що відповідають визначенню монетарних статей	Не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу
Немонетарні активи, відображені за поточною вартістю на дату балансу	Запаси відображено за чистою реалізаційною вартістю, основні засоби переоцінено за ринковою вартістю на дату балансу	Не перераховуються
Немонетарні активи, відображені за поточною вартістю не на дату балансу	Основні засоби переоцінено на іншу дату, ніж дата балансу	Перераховуються з дати останньої переоцінки до дати балансу
Інші статті, відображені за собівартістю або собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації	Основні засоби, нематеріальні активи, гудвіл, запаси, витрати та доходи майбутніх періодів та ін.	Перераховуються шляхом застосування зміни загального індексу цін до їхньої історичної собівартості та накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до дати балансу

При цьому перерахована вартість немонетарних активів зменшується, якщо вона перевищує суму очікуваного відшкодування цих активів. Це означає, що в таких випадках вартість основних засобів і нематеріальних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування згідно з МСБО 36, вартість запасів — до їх реалізаційної вартості згідно з МСБО 2, а вартість фінансових інвестицій — до їх ринкової вартості згідно з МСБО 39.

Практичне застосування вимог МСБО 29 щодо перерахування балансових статей має певні складнощі. Наприклад, запаси незавершеного виробництва та готової продукції часто складаються з великої кількості компонентів і робочих операцій, тому необхідно визначати дати фактичних витрат для кожної операції (включаючи оплату праці та накладні витрати). Зробити це в умовах тривалого процесу виробництва великої кількості виробів досить непросто.



ПРИКЛАД 29.7

Є така інформація про зміни загального індексу цін у 2002 році:

30 липня	100
31 серпня	104
30 вересня	107
31 жовтня	110
30 листопада	115
31 грудня	120

Виходячи з цього, підприємство здійснило перерахунок залишку запасів на 31 грудня таким чином (табл. 29.13).

Таблиця 29.13. Приклад перерахунку запасів

Стаття запасів	Операція	Історична собівартість на дату балансу	Індекс для коригування	Скоригований залишок на 31 грудня
Сировина та матеріали	Придбані:			
	30 вересня	1000	120/107	1121
	30 листопада	1000	120/115	1043
	31 грудня	2000	120/120	2000
Незавершене виробництво	Використані матеріали, придбані 31 жовтня.	5000	120/110	5455
	Оплата праці та накладні витрати за період з 31 жовтня до 31 грудня	4000	$120/\frac{120 + 110}{2}$	4174
Готова продукція	Використані матеріали, придбані 31 серпня.	3000	120/104	3461
	Оплата праці та накладні витрати за період з 30 вересня до 31 грудня	2000	$120/\frac{120 + 107}{2}$	2115

Водночас в МСБО 29 звертається увага на те, що вплив інфляції на статті, які фінансуються за рахунок позики, слід визнавати у витратах на позики, тобто сплачених відсотках. Це пов'язано з тим, що втрата купівельної спроможності запозичених коштів звичайно компенсується встановленням відповідної ставки відсотка. Тому не слід коригувати на зміну загального індексу цін капітальні вкладення, що фінансуються за рахунок позик, та капіталізувати ту частину витрат на позики, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат на позики визнається витратами того періоду, в якому було понесено такі витрати на позики.

Якщо підприємство придбало активи на умовах відстрочки платежу без сплати відсотків і умовно такі відсотки нарахувати неможливо, тоді такі активи перераховуються з дати платежу, а не з дати придбання.

МСБО 29 встановлює такі правила щодо перерахунку статей власного капіталу на початку першого періоду застосування цього стандарту (табл. 29.14).

Таблиця 29.14. Підходи до перерахунку статей власного капіталу

Статті	Підхід до статті
Дооцінка, здійснена у попередні періоди	Виключається
Нерозподілений прибуток	Визначається як різниця між сумою перерахованих статей активу та сумою перерахованих статей пасиву балансу
Інші статті (статутний капітал, резервний капітал та ін.)	Перераховуються із застосуванням загального індексу цін з дати визнання відповідної статті

Наприкінці першого періоду застосування МСБО 29 і у подальші періоди всі статті власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітної періоду або дати внеску (якщо вона була пізніше).



ПРИКЛАД 29.8

Припустімо, підприємство було створено на початку 2001 року, коли загальний індекс цін був 100, на кінець 2001 року індекс 130, а на кінець 2002 року 150. У середині 2000 року до статутного капіталу підприємства зроблено додатковий внесок у сумі 200 тис. дол., а чистий прибуток за 2002 рік становив 150 тис. дол.

Якщо підприємство застосовує МСБО 29, починаючи з 31 грудня 2001 року, перерахунок статей власного капіталу матиме такий вигляд (табл. 29.15). При цьому припускається, що підсумок активу перерахованого балансу на 31.12.2001 року становив 1 180 тис. дол.

Таблиця 29.15. Перерахунок статей власного капіталу з урахуванням зміни загального індексу цін

тис. дол.

Показник	Сума на 31.12.2001	Коригування	Перерахована сума на 31.12.2001	Коригування	Перерахована сума на 31.12.2002
Статутний капітал	800	$800 \cdot 130/100$	1040	$(800 \cdot 150/100) + (200 \cdot 150/125)$	1440
Дооцінка	110	-110	0	-	-
Нерозподілений прибуток	90	$1180 - 1040$	140	$(90 \cdot 150/100) + (150 \cdot 150/125)$	315*

* Без урахування прибутку або збитку від чистої монетарної позиції.

Коли облік інвестиції здійснюється методом участі в капіталі, а об'єкт інвестування складає фінансову звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою, необхідно:

- 1) скоригувати статті балансу та Звіту про прибутки та збитки об'єкта інвестування згідно з МСБО 29;
- 2) перевести скориговані статті у валюту інвестора за курсом закриття згідно з МСБО 21;
- 3) розрахувати частку інвестора в чистих активах і результатах діяльності об'єкта інвестування згідно з МСБО 28.

Звіт про прибутки та збитки

Всі доходи та витрати, наведені у Звіті про прибутки та збитки, слід перерахувати з урахуванням зміни загального індексу цін, починаючи з дат, коли ці доходи та витрати були визнані у фінансових звітах.

Якщо значна кількість операцій здійснюється протягом звітної періоду нерегулярно, тоді є необхідною інформація про індекс на дату кожної операції.

Проте зазвичай загальні індекси цін не публікують щодня. Тому в практиці в таких випадках використовують приблизні оцінки. Коли операції підприємства здійснюються протягом звітного періоду рівномірно, а зростання цін є також рівномірним, допускається застосування середнього загального індексу цін, якщо результати перерахунку суттєво не відрізняються.

Проте навіть у разі застосування середнього індексу цін слід враховувати особливості перерахунку окремих доходів і витрат. Зокрема, доходи та витрати, пов'язані з немонетарними статтями, що виникли в попередні роки, а вибули в поточному році, слід перераховувати з урахуванням кумулятивного індексу цін з дати визнання (коригування). Прикладом таких статей є доходи майбутніх періодів, амортизація основних засобів і нематеріальних активів, активи та зобов'язання, вартість яких прив'язана до індексу цін (депозити, кредити тощо, що індексуються).

Водночас собівартість реалізованої продукції визначається шляхом розрахунку:

$$C_p = Z_n \cdot I_{zn} + П \cdot I_n - Z_k \cdot I_{zk}$$

де C_p — собівартість реалізованої продукції (товарів);

Z_n — запаси готової продукції (товарів) на початок звітного періоду;

Z_k — запаси готової продукції (товарів) на кінець звітного періоду;

$П$ — купівля запасів упродовж звітного періоду;

I_{zn} , I_n та I_{zk} — індекси (співвідношення), що використовуються для перерахунку відповідно початкових запасів, покупок і кінцевих запасів.



ПРИКЛАД 29.9

На початок звітного періоду залишок товарів підприємства становив 1 200 тис. грн. Закупка товарів протягом року здійснювалася рівномірно та становила 6 000 тис. грн. Запаси товарів на кінець звітного періоду становили 1 000 тис. грн і були придбані в грудні (800 тис. грн) та листопаді (200 тис. грн). Продаж товарів та витрати обігу також були рівномірними.

Загальний індекс цін був таким:

✓ на початок року	100
✓ на кінець року	180
✓ середній за рік	140
✓ на дату придбання основних засобів	120
✓ на дату придбання запасів в листопаді	160
✓ на дату придбання запасів в грудні	175.

Виходячи з цього, перерахунок статей Звіту про прибутки та збитки з урахуванням зміни загального індексу цін матиме такий вигляд (табл. 29.16).

Отже, в перерахованому Звіті про прибутки та збитки існує чистий збиток у сумі 2 204 тис. грн на відміну від номінального чистого прибутку 1 400 тис. грн.

Проте цей чистий збиток не враховує впливу зміни купівельної спроможності грошової одиниці на чисту монетарну позицію підприємства.

Таблиця 29.16. Перерахунок статей Звіту про прибутки та збитки з урахуванням зміни загального індексу цін

тис. грн

Показник	Історична сума	Коригування	Перерахована сума
Дохід від реалізації товарів	10 000	$10\,000 \cdot 180/140$	12 857
Собівартість реалізованих товарів:			
Запаси товарів на початок року	1 200	$1\,200 \cdot 180/100$	2 160
Закупка товарів протягом року	6 000	$6\,000 \cdot 180/140$	7 714
Запаси товарів на кінець року	(1 000)	$800 \cdot 180/175$	(823)
		$200 \cdot 180/160$	(225)
Разом собівартість реалізованих товарів	6 200		8 826
Валовий прибуток	3 800		4 031
Амортизація	(300)	$300 \cdot 180/120$	(450)
Інші витрати обігу	(3 700)	$3\,700 \cdot 180/140$	(4 757)
Операційний прибуток (збиток)	2 200		(1 176)
Податок на прибуток	(800)	$800 \cdot 180/140$	(1 028)
Чистий прибуток (збиток)	1 400		(2 204)

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити шляхом:

- 1) перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей Звіту про прибутки та збитки, а також коригування індексованих активів і зобов'язань;
- 2) застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.

Для ілюстрації цих методів розглянемо такий приклад.



ПРИКЛАД 29.10

Припустімо, підприємство починає застосовувати МСБО 29 з початку звітного року, а загальні індекси цін на відповідні дати були такими:

✓ на початок звітного року	120
✓ на кінець звітного року	180
✓ середній за звітний рік	150
✓ на дату створення підприємства, придбання основних засобів і отримання позики	100.

Розрахунок прибутку (збитку) від чистої монетарної позиції наведено в табл. 29.17.

Таблиця 29.17. Розрахунок прибутку (збитку) від чистої монетарної позиції

тис. грн

Стаття	На початок року			На кінець року			Прибуток (збиток)	
	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума	від індексації	від чистої монетарної позиції
Основні засоби	22 000	120/100	26 400	24 400	180/120	36 600	—	12 200
Монетарні активи	10 000		10 000	25 000	—	25 000	—	—
Разом актив	32 000		36 400	49 400	—	61 600		
Статутний капітал	10 000	120/100	12 000	12 000	180/120	18 000		(6 000)
Нерозподілений прибуток на початок року	7 000	—	9 000*	9 000	180/120	13 500		(4 500)
Чистий прибуток або збиток за рік	—	—	—	2 000	—	1 800		200
Індексовані позики	2 000	120/100	2 400	2 400	180/120	3 600	(1 200)	
Монетарні зобов'язання	13 000		13 000	24 000	—	24 000		
Чистий монетарний прибуток (збиток)						700	(1 200)	1900
Разом	32 000		36 400	49 400		61 600		
Продаж			$35\,000 \cdot 180/150$			$= 42\,000$		
Витрати на амортизацію			$(2\,000) \cdot 180/120$			$= (3\,000)$		
Інші витрати			$(31\,000) \cdot 180/150$			$= (37\,200)$		
Прибуток			2 000			1 800		

* Визначено розрахунково: $36\,400 - 12\,000 - 2\,400 - 13\,000 = 9\,000$.

Альтернативний метод розрахунку прибутку (збитку) від чистої монетарної позиції може бути подано схематично (рис. 29.7).

У розглянутому прикладі розрахунок збитку від чистої монетарної позиції із застосуванням наведеного вище алгоритму матиме такий вигляд (табл. 29.18).

У результаті розрахунку отримано результат, аналогічний наведеному в табл. 29.17, тобто прибуток 700 тис. грн ($1\,000 - 300$).

Отже, прибуток від чистої монетарної позиції в наведеному прикладі становить 700 тис. грн. Оскільки суму коригування активів і зобов'язань, вартість яких індексується, слід згортати з прибутками або збитками від чистих монетарних позицій, у Звіті про прибутки та збитки буде наведено загальну суму монетарного прибутку 700 тис. грн (табл. 29.19).

МСБО 29 рекомендує також подавати поруч з прибутком або збитком від чистої монетарної позиції доходи та витрати, що стосуються цієї позиції, зокрема

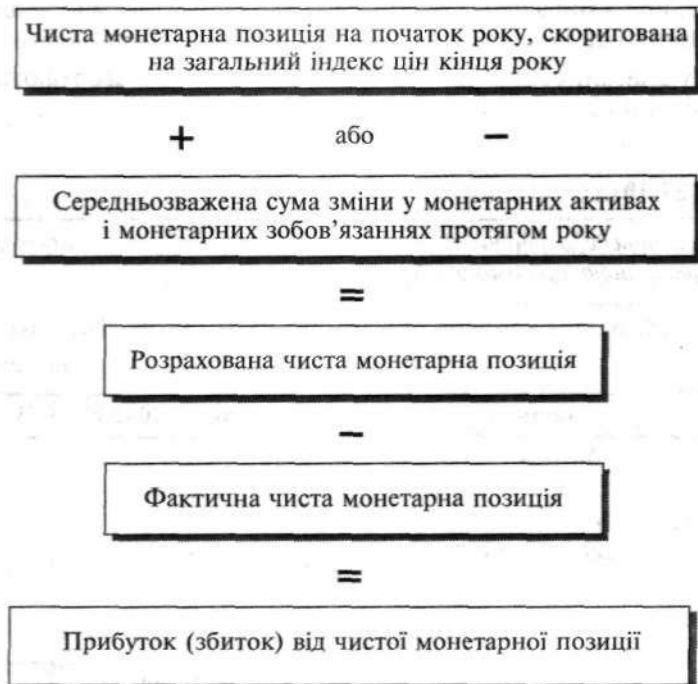


Рис. 29.7. Спрощений алгоритм прибутку (збитку) від чистої монетарної позиції

Таблиця 29.18. Розрахунок чистої монетарної позиції

Показник	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума
Чиста монетарна позиція на початок року (10 000 – 13 000)	(3 000)	180/120	(4 500)
Збільшення монетарних активів за рік (25 000 – 10 000)	15 000	180/150	18 000
Збільшення монетарних зобов'язань (24 000 – 13 000)	(11 000)	180/150	(13 200)
Чиста монетарна позиція на кінець року	1 000		300

Таблиця 29.19. Звіт про прибутки та збитки, перерахований з використанням загального індексу цін

Стаття	Сума, тис. грн
Доходи	42 000
Витрати на амортизацію	(3 000)
Інші витрати	(37 200)
Прибуток від чистої монетарної позиції	700
Чистий прибуток (збиток)	2 500

курсів різниці, пов'язані з інвестуванням коштів або позиками, дохід від відсотків, витрати на відсотки та ін.

При цьому вказані статті розкривають окремо та не згортають з прибутком або збитком від чистої монетарної позиції.



ПРИКЛАД 29.10

Нижче наведено фінансові звіти компанії "Універсал", складені у валюті країни з гіперінфляційною економікою (табл. 29.20, 29.21).

Таблиця 29.20. Баланс компанії "Універсал" на 31 грудня 2002 року

тис. грошових одиниць

Стаття	31 грудня 2002 р.	31 грудня 2001 р.
Активи		
Основні засоби:		
первісна вартість	20 000	20 000
накопичена амортизація	(8 000)	(6 000)
Запаси	4 000	2 500
Дебітори	3 000	1 500
Грошові кошти	2 500	1 000
Разом	21 500	19 000
Власний капітал і зобов'язання		
Випущений акціонерний капітал	10 000	10 000
Нерозподілений прибуток	3 000	1 000
Довгострокові зобов'язання	4 000	4 000
Поточні зобов'язання	4 500	4 000
Разом	21 500	19 000

Таблиця 29.21. Звіт про прибутки та збитки компанії "Універсал" за 2002 рік

тис. грошових одиниць

Стаття	Сума
Продаж	36 000
Собівартість реалізованої продукції	(27 000)
Амортизація	(2 000)
Інші операційні витрати	(3 000)
Операційний прибуток	4 000
Фінансові витрати	(500)
Прибуток до оподаткування	3 500
Податок на прибуток	(1 500)
Чистий прибуток	2 000

Індекси роздрібних цін такі:

✓ на початок 2002 року	180	✓ на дату придбання основних засобів	120
✓ на кінець 2002 року	220	✓ на дату створення компанії	100
✓ середній за рік	200		

Для спрощення припустимо, що запаси були придбані наприкінці року. Виходячи з наведених даних, перерахуємо статті балансу на початок і кінець року (табл. 29.22).

Таблиця 29.22. Коригування балансу компанії “Універсал”

тис. грошових одиниць

Стаття	31 грудня 2002 р.			31 грудня 2001 р.		
	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума
Активи						
Основні засоби:						
первісна вартість	20 000	220/120	36 667	20 000	180/120	30 000
накопичена амортизація	(8 000)	220/120	(14 667)	(6 000)	180/120	(9 000)
Запаси	4 000	—	4 000	2 500	—	2 500
Дебітори	3 000	—	3 000	1 500	—	1 500
Грошові кошти	2 500	—	2 500	1 000	—	1 000
Разом	21 500		31 500	19 000		26 000
Власний капітал і зобов'язання						
Випущений акціонерний капітал	10 000	220/100	22 000	10 000	180/100	18 000
Нерозподілений прибуток	3 000	—	1 000	1 000	—	0
Довгострокові зобов'язання	4 000	—	4 000	4 000	—	4 000
Короткострокові зобов'язання	4 500	—	4 500	4 000	—	4 000
Разом	21 500		31 500	19 000		26 000

Визначимо прибуток (збиток) від чистої монетарної позиції.

Чиста монетарна позиція на початок року:

$$(1\,500 + 1\,000 - 4\,000 - 4\,000) \cdot 220/180 = (6\,722).$$

Збільшення монетарних активів:

$$(3\,000 + 2\,500) - (1\,500 + 1\,000) = 3\,000 \cdot 220/200 = 3\,300.$$

Збільшення монетарних зобов'язань:

$$(4\,000 + 4\,500) - (4\,000 + 4\,000) = 500 \cdot 220/200 = \frac{(550)}{(3\,972)}.$$

Чиста монетарна позиція на кінець року

За даними балансу (табл. 29.22), фактична монетарна позиція на кінець року становить:

$$3\,000 + 2\,500 - 4\,000 - 4\,500 = (3\,000).$$

Отже, існує прибуток від чистої монетарної позиції 972 тис. (3 972 - 3 000).

З урахуванням цього, перерахований Звіт про прибутки та збитки матиме такий вигляд (табл. 29.23).

Таблиця 29.23. Коригування Звіту про прибутки та збитки компанії "Універсал" за 2002 рік

тис. грошових одиниць

Показник	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума
Продаж	36 000	220/200	39 600
Запаси на початок року	2 500	220/180	3 055
Купівля	28 500	220/200	31 350
Запаси на кінець року	<u>4 000</u>	—	<u>(4 000)</u>
	27 000		30 405
Амортизація	(2 000)	220/120	(3 667)
Інші операційні витрати	<u>(3 000)</u>	220/200	<u>(3 300)</u>
Операційний прибуток	4 000		2 228
Фінансові витрати	(500)	220/200	(550)
Прибуток до оподаткування	3 500		1 678
Податок на прибуток	<u>(1 500)</u>	220/200	<u>(1 650)</u>
Чистий прибуток	2 000		972
Прибуток від чистої монетарної позиції			<u>1 000</u>

Звіт про рух грошових коштів

Згідно з МСБО 29, всі статті Звіту про рух грошових коштів повинні бути виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу.

Наприклад, статті, що відображають рух коштів у результаті операційної діяльності, при застосуванні непрямого методу повинні бути скориговані з урахуванням зміни загального рівня цін.

Припустімо, дебіторська заборгованість на початок і кінець року становила відповідно 400 000 і 500 000 дол., а ціни зросли протягом року на 30%. Виходячи з цього, зростання дебіторської заборгованості на 100 000 після коригування буде представлено як зменшення дебіторської заборгованості на 20 000 дол.:

$$(400\,000 \cdot 1,3) - 500\,000 = 20\,000 \text{ дол.}$$

Аналогічним чином слід коригувати інші статті руху коштів від операційної діяльності.

Що стосується руху коштів унаслідок інвестиційної та фінансової діяльності, то коригування здійснюється на постатейній основі, оскільки кожна стаття звичайно відображає окрему подію, яка не виникає рівномірно протягом року.

Наприклад, підприємство сплатило 60 000 дол. за придбані основні засоби 16 липня, коли індекс цін був 1,6, а на кінець року індекс становив 1,8.

Виходячи з цього, у скоригованому Звіті про рух грошових коштів у складі інвестиційної діяльності слід показати суму:

$$60\,000 \cdot \frac{1,8}{1,6} = 67\,500 \text{ дол.}$$

Для ілюстрації коригування Звіту про рух грошових коштів розглянемо ще один приклад.


ПРИКЛАД 29.11

Компанія "Альфа" була створена в грудні 2002 року, а діяльність почала з січня 2003 року. Протягом 2003 року було придбано акції іншої компанії за 215 тис. грн, які було перепродано за 240 тис. грн. Є така інформація про індекси інфляції:

Стаття	Сума
Початок року	100,0
Кінець року	119,2
Середній за рік	109,6*
На дату формування статутного капіталу	100,0
На дату придбання основних засобів	108,4
На дату придбання запасів, які нереалізовані на дату балансу	107,5
На дату придбання фінансових інвестицій	108,6
На дату продажу фінансових інвестицій	114,5
На дату отримання відсотків	111,3

* Розраховано спрощено, як середнє значення індексів на початок і кінець року.

Виходячи з наведених даних інфляції, коригування звітів компанії "Альфа" за 2003 рік матиме наступний вигляд (табл. 29.24—29.26):

Таблиця 29.24. Коригування балансу на 31 грудня 2003 р.

тис. грн

Показник	Балансова сума до коригування	Індекс	Скоригована вартість
Актив			
Основні засоби:			
первісна вартість	400	119,2/108,4	440
знос	(80)	119,2/108,4	(88)
залишкова вартість	320	x	352
Запаси	50	119,2/107,5	55
Дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію	200	x	200
Грошові кошти	30	x	30
Баланс	600		637
Пасив			
Статутний капітал	260	119,2/100	310
Нерозподілений прибуток	300	x	287
Кредиторська заборгованість постачальникам	40	x	40
Баланс	600		637

Таблиця 29.25. Коригування Звіту про фінансові результати за 2003 рік

тис. грн

Показник	Сума до кори-гування	Індекс	Скориго-вана вартість
Дохід від продажу продукції	1000	119,2/109,6	1 088
Собівартість реалізованої продукції	(350)	x	(380*)
Валовий прибуток	650	x	708
Адміністративні витрати (зокрема, амортизація 80 тис. грн)	(200)	x	(219**)
Інші операційні витрати	(50)	119,2/109,6	(54)
Прибуток від операційної діяльності	400	x	435
Отримані відсотки	35	119,2/111,3	37
Прибуток від продажу інвестицій	25		14***
Збиток від чистої монетарної позиції	x	x	(24)
Прибуток до оподаткування	460	x	462
Податок на прибуток	(160)	119,2/109,6	(175)
Чистий прибуток	300		287

$$* (400 \cdot 119,2/109,6) - (50 \cdot 119,2/107,5) = 380$$

$$** (80 \cdot 119,2/108,4) + (120 \cdot 119,2/109,6) = 219$$

$$*** (240 \cdot 119,2/114,5) - (215 \cdot 119,2/108,6) = 14.$$

Таблиця 29.26. Коригування Звіту про рух грошових коштів за 2003 рік

тис. грн

Показник	Сума до кори-гування	Індекс	Скориго-вана сума
1	2	3	4
I. Рух коштів в результаті операційної діяльності			
Прибуток до оподаткування	460	—	486*
Амортизація основних засобів	80	—	88
Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	(60**)		(51***)
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	480	—	523
Зменшення (збільшення) поточних активів	(250)	—	(255)
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	40	—	40
Грошові кошти від операційної діяльності	270	—	308
Сплачені податки на прибуток	(160)		(175)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	110	—	133

Продовження табл. 29.26

1	2	3	4
II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності			
Продаж фінансових інвестицій	240	119,2/114,5	250
Отримані відсотки	35	—	37
Придбання:			
фінансових інвестицій	(215)	119,2/108,6	(236)
основних засобів	(400)	119,2/108,4	(440)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	(340)		(389)
III. Рух коштів в результаті фінансової діяльності			
Надходження власного капіталу	260	119,2/100,0	310
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	260	—	310
Чистий рух коштів за звітний період	30	—	54
Залишок коштів на початок року	—		—
Залишок коштів на кінець року	30	—	54

$$* 435 + 37 + 250 - 236 = 486$$

$$** 35 + 240 - 215 = 60$$

$$*** 37 + 250 - 236 = 51$$

$$\text{Збиток від впливу інфляції на монетарні статті} = 54 - 30 = 24.$$

Перерахунок фінансових звітів, складених за поточною собівартістю

У Балансі статті, відображені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу.

Інші статті Балансу (гудвіл, відстрочений дохід, статті власного капіталу та ін.) перераховуються за правилами, встановленими для перерахунку фінансових звітів, складених за історичною собівартістю (див. табл. 29.12).

Свою чергою, всі статті Звіту про прибутки та збитки перераховуються в одиницю вимірювання, яка діє на дату балансу із застосуванням загального індексу цін.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції визначається та відображується із застосуванням розглянутих вище методів.

Водночас суми коригування статей за історичною собівартістю до їх поточної собівартості, відображені у складі прибутку (збитку), також наводяться у складі прибутку (збитку) від чистої монетарної позиції (див. приклад 29.6).

Незалежно від того, на якій основі складено фінансові звіти (за історичною чи поточною собівартістю), слід:

- ✓ враховувати та відображати податковий вплив перерахунку статей;
- ✓ перераховувати зіставну інформацію;
- ✓ розкривати інформацію, передбачену МСБО 29.

Якщо внаслідок перерахування фінансових звітів виникають розбіжності між податковим та обліковим прибутком, то такі розбіжності розглядаються та обліковуються згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток". Дані за попередні звітні періоди, наведені у звітах, перераховуються із застосуванням загального індексу цін. Це

забезпечує зів'язаність даних, оскільки вони будуть виражені в одиниці виміру, яка діє наприкінці звітнього періоду.

Розкриття інформації

МСБО 29 вимагає розкривати таку інформацію:

- факт, що фінансові звіти і відповідні дані за попередні періоди були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності валюти функціональної звітності і, як наслідок, виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу;
- чи базуються фінансові звіти на історичній або поточній собівартості;
- ідентичність та рівень індексу цін на дату балансу і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.

Наведемо приклад розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

ВИЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "НИЖНЬОКАМСЬКАНФТОХІМ" за 2001 р.

Бухгалтерський облік в умовах інфляції

Поправки і перекласифікації, зроблені в російській бухгалтерській звітності для цілей МСБО, включають перерахування показників відповідно до змін загальної купівельної спроможності російського рубля, як того вимагає МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" (далі МСБО 29). Відповідно до МСБО 29 фінансова звітність, підготовлена у валюті країни з гіперінфляційною економікою, має складатись з урахуванням купівельної здатності цієї валюти на дату складання бухгалтерського балансу. Зміни показників статей звітності визначалися на основі коефіцієнтів, отриманих виходячи з індексу споживчих цін Російської Федерації по статистиці; для періодів до 1992 р. – на основі індексів, отриманих з інших джерел, які керівництво вважає вірогідно відображаючими темпи інфляції в економіці. Темпи інфляції становили 19% і 20% за роки, що закінчилися 31 грудня 2001 і 2000 рр.

Нижче наведено індекси та відповідні коефіцієнти, що були використані для перерахування показників консолідованої фінансової звітності на основі цін 1988 р. за п'ять років, що закінчилися 31 грудня 2001 р. (1988 = 100).

Рік	Індекс	Коефіцієнт перерахунку
1997	659 403	3,6
1998	1 216 400	2,0
1999	1 661 481	1,4
2000	1 995 937	1,2
2001	2 371 572	1,0

При перерахуванні показників консолідованої фінансової звітності за основу були взяті наступні основні принципи:

- ✓ усі суми, включаючи відповідні показники, представлені з урахуванням купівельної спроможності грошової одиниці за станом на останню дату бухгалтерського балансу;

- ✓ грошові активи і зобов'язання не підлягають переоцінці, тому що вони вже представлені з урахуванням одиниці виміру на останню дату бухгалтерського балансу;
- ✓ негрошові активи і зобов'язання (статті, що не враховують купівельну спроможність грошової одиниці на останню дату бухгалтерського балансу), а також складові акціонерного капіталу підлягають переоцінці з використанням відповідних коефіцієнтів перерахунку на дату виникнення чи переоцінки відповідного активу, зобов'язання або складової акціонерного капіталу;
- ✓ усі статті консолідованих Звіту про фінансові результати і Звіту про рух коштів піддаються переоцінці з використанням відповідних коефіцієнтів перерахунку для приведення цих показників у відповідність з купівельною спроможністю рубля станом на останню дату бухгалтерського балансу;
- ✓ вплив інфляції на чисті грошові активи (зобов'язання) Групи відображено в консолідованому Звіті про фінансові результати як прибуток чи збиток від зміни купівельної спроможності грошової одиниці.

ПЛАТІЖ НА ОСНОВІ АКЦІЇ

Підприємства часто надають акції або опціони на акції працівникам або іншим сторонам.

Програми надання акцій і програми опціонів на акції є звичайною практикою винагородження працівників підприємства, зокрема директорів, виконавчих керівників і багатьох інших працівників. Деякі підприємства випускають акції та опціони на акції для оплати постачальникам, які надають професійні послуги тощо.

До останнього часу не існувало міжнародного стандарту, який визначав би порядок оцінки та визнання таких операцій у фінансовій звітності.

Тому у лютому 2004 року Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було видано МФЗ 2 "Платіж на основі акції", який визначає підхід до подання і розкриття у фінансовій звітності операцій, пов'язаних із виплатами на основі часток в капіталі. Цей стандарт поширюється на усі операції, пов'язані з платежами на основі акцій та інших інструментів капіталу, в яких підприємство отримує або купує товари або послуги, крім:

- ✓ операцій, в яких придбані товари і послуги є складовою чистих активів і придбаних в результаті об'єднання бізнесу;
- ✓ операцій, в яких підприємство отримує товари і послуги згідно з контрактами, на які поширюється дія пунктів 8—10 МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття і подання" і пунктів 5—7 МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання і оцінка".

МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" набирає чинності для річних звітних періодів після 1 січня 2005 року. Застосування МСФЗ до вказаної дати заохочується, але у разі застосування цього стандарту до 1 січня 2005 року цей факт слід розкривати.

30.1 ВИЗНАННЯ І ОБЛІК ПЛАТЕЖУ НА ОСНОВІ АКЦІЇ

МСФЗ 2 визначає *операцію, платіж за якою здійснюється на основі акції (Share-Based Payment Transaction)*, як операцію, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства (зокрема, акції та опціони на акції), або купує товари чи послуги шляхом прийняття зобов'язання перед постачальником, сума якого базується на ціні акцій або інших інструментів капіталу.

Умови та терміни здійснення такої операції визначаються *угодою про платіж на основі акції (Share-Based Payment Arrangement)*.

Згідно з цією угодою інша сторона набуває право отримати кошти або інші активи у сумі, що базується на ціні акції (або іншого інструменту капіталу) під-

приємства, або отримати інструменти капіталу підприємства у разі дотримання певних умов.

Стороною угоди, що набуває таке право, звичайно є працівники або інші особи, що надають подібні послуги.

Згідно з МСФЗ 2 до них відносять осіб, які надають персональні послуги підприємству та:

- ✓ яких розглядають як працівників для правових і податкових цілей;
- ✓ які виконують роботу для підприємства подібно до осіб, яких вважають працівниками для правових і податкових цілей;
- ✓ які надають послуги, подібні тим, що надають працівники підприємства.

Укладання угоди про платіж на основі акції означає, що сторони розуміють терміни і умови угоди про платіж на основі акції та погоджуються їх виконувати.

Проте набути право на отримання коштів, інших активів або інструменту капіталу відповідна особа може, лише починаючи з дати, коли виконано відповідні умови угоди.

Цю дату, називають *датою набуття права (Vesting Date)*.

Період упродовж якого усі конкретні умови набуття права виконано називають *періодом набуття права (Vesting Period)*.

Умови набуття права (Vesting Conditions) — це умови, які повинні бути виконані стороною угоди про платіж на основі акції для набуття права на отримання коштів, інших активів або інструментів капіталу підприємства.

Умови набуття права включають умови надання послуг та досягнення результатів (рис. 30.1)

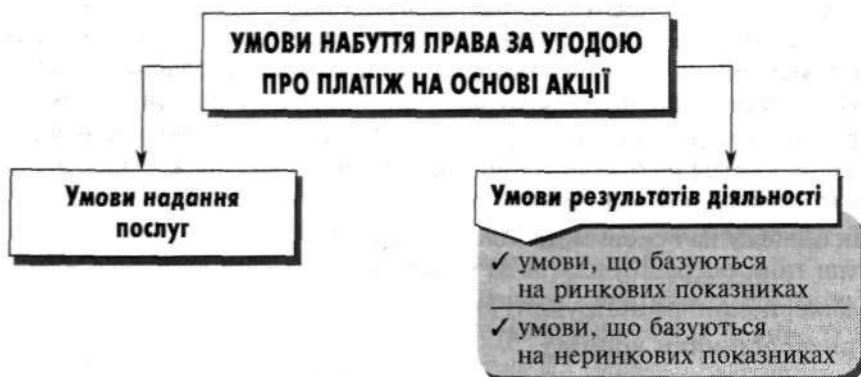


Рис. 30.1. Види умов набуття права на платіж на основі акції

Умови надання послуг (Service Conditions) вимагають від сторони угоди повного надання послуг упродовж певного періоду.

Умови результатів діяльності (Performance Conditions) вимагають досягнення конкретних результатів діяльності.

Умови результатів діяльності, своєю чергою, можуть базуватися на ринкових або неринкових показниках.

Ринкові умови (Market Conditions) — це умови, за яких ціна здійснення, набуття прав або можливість отримання інструментів капіталу залежить від

ринкової ціни інструменту капіталу підприємства. Прикладом ринкових показників є:

- ✓ ринкова ціна акції;
- ✓ внутрішня вартість опціона на акції;
- ✓ ціна акції, прив'язана до індексу ринкових цін.

Неринкові умови (Non-Market Conditions) — це умови, за яких набуття права, ціна здійснення та можливість отримання інструментів капіталу залежать від показників, інших, ніж ринкова ціна інструменту капіталу підприємства.

Прикладами неринкових показників є:

- ✓ зростання доходу;
- ✓ зростання прибутку;
- ✓ зростання прибутку на акцію;
- ✓ нефінансові показники (кількість працівників, частка ринку тощо).

Згідно з МСФЗ 2, підприємство має визнавати товари або послуги, отримані чи придбані в результаті операції, платіж за якою здійснюють на основі акції, коли ці товари або послуги було отримано. Якщо отримані (або придбані) товари або послуги не задовольняють критерії визнання їх як активів, їх слід визнавати витратами.

Звичайно витрати виникають в результаті споживання продуктів або послуг. Наприклад, оскільки послуги споживаються негайно, їх визнають витратами, шойно сторона угоди надала ці послуги.

Запаси можуть споживатися упродовж певного періоду часу, а тому витрати визнаються, коли вони спожиті або продані. Проте іноді витрати слід визнавати до того, як товари або послуги спожиті або продані. Наприклад, підприємство може придбати матеріали для виконання стадії досліджень проекту щодо розробки нової продукції. В цьому випадку, хоча придбані матеріали ще не спожиті, вони можуть не задовольняти критерії визнання їх активів згідно з МСФЗ.

Одночасно з визнанням активу або витрат залежно від виду операції, платіж за якою здійснюється на основі акції, підприємство відображає збільшення власного капіталу або зобов'язання.

Облік платежу на основі акції залежить від способу розрахунку. Тому МСФЗ 2 виділяє три типи операцій, платіж за якими здійснюється на основі акції:

- ✓ з використанням інструменту капіталу;
- ✓ з використанням коштів;
- ✓ за наявності альтернативи розрахунку коштами.

Платіж на основі акції, що здійснюється інструментами капіталу

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням інструменту капіталу (Equity-Settled Share-Based Payment Transaction), — це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу (або права на інструменти капіталу) цього підприємства.

Така операція оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів і послуг. Якщо немає можливості достовірно оцінити справедливую вартість отриманих товарів або послуг, їх оцінка здійснюється, виходячи з справедливої вартості наданих інструментів капіталу.

Зокрема, це стосується операцій з працівниками та іншими особами, що надають подібні послуги, оскільки звичайно неможливо визначити справедливую вартість таких послуг.



ПРИКЛАД 30.1

1 січня 2004 року Компанія "Антал" випустила 200 опціонів для 10 виконавчих керівників (20 опціонів кожному).

Опціони набирають чинності в кінці трьохрічного періоду. Компанія визначила, що справедлива вартість опціону на дату випуска становить 10 євро.

Компанія вважає, що усі 200 опціонів буде надано. Тому на проміжну звітну дату 30 червня 2004 р. слід зробити такий запис, євро:

$$[(200 \cdot 10) \cdot 1/6 \text{ періодів}]$$

Д-т рахунка "Витрати щодо опціонів на акції" 333

К-т рахунка "Власний капітал" 333.

Якщо усі 200 опціонів будуть отримані, наведений вище запис буде зроблено у кінці кожного піврічного звітного періоду.

Але якщо, наприклад, один виконавчий керівник залишить компанію у другому півріччі 2005 року, тоді 31 грудня 2005 року буде зроблено такий запис:

$$[(180 \cdot 10) \cdot 4/6] - (333 \cdot 3), \text{ євро:}$$

Д-т рахунка "Витрати щодо опціонів на акції" 201

К-т рахунка "Власний капітал" 201.

Якщо решту 180 опціонів буде надано 1 січня 2007 року, тоді сукупні відображені витрати дорівнюватимуть 1 800 євро (180 · 10). Це дорівнюватиме витратам за півріччя в сумі 300 грн (які буде визнано у кожному півріччі 2007 року).

Ніяких подальших коригувань капіталу після набуття прав на опціони не здійснюють. Проте дозволяється перекласифікація всередині капіталу щодо нездійснених опціонів, термін дії яких закінчився.

Коли угода передбачає додаткові умови набуття прав на інструменти капіталу, оцінка платежу на основі акції залежить від того, чи базуються зазначені умови на ринкових або неринкових показниках.

Платіж, що містить умови досягнення певних неринкових показників, обліковують аналогічно платежу, що не містить умов досягнення певних показників діяльності (приклад 30.1).

Тому неринкові показники не враховують при визначенні справедливої вартості платежу на дату надання (рис. 30.2.)

Умови, що базуються на ринкових показниках беруть до уваги при визначенні інструменту капіталу (рис. 30.3)

Платіж на основі акції може містити одночасно ринкові та неринкові показники умов надання прав на інструменти капіталу.

Згідно з МСФЗ 2, витрати щодо платежів на основі акції слід визнавати, якщо виконано усі інші умови набуття прав. Тому витрати будуть визнані незалежно від того, чи було виконано умови щодо ринкових показників.



Рис. 30.2. Методологія обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу за наявності умови досягнення неринкових показників



Рис. 30.3. Методологія обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу за наявності умови досягнення ринкових показників



ПРИКЛАД 30.2

Компанія "Лисий дідько" випустила 100 опціонів на акції для певних працівників. Умовою набуття прав на отримання акцій є забезпечення доходу в сумі 1 млн євро та ринкової ціни акції компанії 40 євро за акцію.

Для отримання опціонів працівник компанії має працювати у компанії упродовж періоду набуття права. Термін дії опціону становить 10 років.

Припустімо, що справедлива вартість опціону на дату надання становить 15 євро за опціон. Тоді витрати, визнані упродовж періоду набуття прав працівниками, становитимуть, євро:

- 1) 1 500, якщо усі опціони було надано ($15 \cdot 100$);
- 2) 1 500, якщо усі умови угоди виконано, крім умови щодо ринкових показників ($15 \cdot 100$);
- 3) $- 0 -$, якщо усі умови угоди виконано, крім умови щодо неринкових показників;
- 4) 750, якщо усі умови угоди виконано, крім того, що половина працівників, що отримали опціони, залишили компанію до дати набуття права ($15 \cdot 50$).

Платіж на основі акції, що здійснюється коштами

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням коштів (Cash-Settled Share-Based Payment Transaction), — це операція, в якій підприємство придбає товари або послуги шляхом прийняття зобов'язання передати кошти або інші активи постачальнику цих товарів або послуг, сума якого базується на ціні (або вартості) акцій або інших інструментів власного капіталу підприємства.

Такі операції оцінюють за справедливою вартістю зобов'язання на кожному звітну дату. Платежі за такими операціями також визнаються лише тою мірою, якою пов'язані з ними товари або послуги було придбано або отримано. Проте на відміну від операцій, розрахунки за якими здійснюються інструментами капіталу, зобов'язання за операціями на основі акції з використанням коштів продовжують переоцінювати до моменту його погашення.

МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" вимагає відображення переоцінки такого зобов'язання у складі прибутків або збитків доти, доки придбані товари або послуги не визнано як активи.

При визначенні справедливої вартості платежів на основі акції з використанням коштів підприємству слід брати до уваги очікувані втрати, зокрема ті, що є результатом неринкових показників. Зміни в очікуваному розмірі втрат слід враховувати при оцінці зобов'язання в майбутніх періодах.

**ПРИКЛАД 30.3**

Компанія "Ікар" випустила права на збільшення вартості акцій для певних працівників, які надаються їм після трьох років, якщо вони залишаються працювати в компанії.

Кожне таке право забезпечується платежем коштами, який дорівнює сумі ціни акції компанії, якщо ціна звичайних акцій перевищує 10 євро за акцію.

Якщо ціна акції становить 10 євро або нижче, платежі працівникам не здійснюються. Припустімо, що справедлива вартість акцій протягом зазначеного періоду очікується у такому розмірі: 150 євро на кінець першого року; 240 євро — на кінець другого року та 360 — на кінець третього року.

В цьому випадку будуть зроблені такі записи:

Рік 1 (150 · 1/3)

Д-т рахунка "Витрати"	50
К-т рахунка "Зобов'язання"	50.

Рік 2 [(240 · 2/3) – 50]

Д-т рахунка "Витрати"	110
К-т рахунка "Зобов'язання"	110.

Рік 3 (360 – 160)

Д-т рахунка "Витрати"	200
К-т рахунка "Зобов'язання"	200.

Якщо зазначені права не будуть використані на встановлену дату, зобов'язання в сумі 360 слід продовжувати переоцінювати за справедливою вартістю із відображенням змін у складі прибутку або збитку.



ПРИКЛАД 30.4

Компанія "Тарзан" гарантує права на збільшення вартості акції десятьом її працівникам упродовж контрактного періоду 10 років.

Зазначені права набувають чинності наприкінці третього року та надаються працівникам, які продовжують працювати в компанії, та у разі середнього зростання доходу упродовж періоду більше ніж на 5%.

Якщо середнє зростання доходу буде в межах 5—10%, кожний працівник отримає 200 прав на зростання вартості акцій. Якщо середнє зростання доходу перевищить 15%, кожний працівник отримає 300 прав.

На дату встановлення зазначених прав компанія "Тарзан" визначила справедливу вартість кожного права в розмірі 25 євро. Компанія очікує щорічне середнє зростання доходу в розмірі 8% упродовж трьох років та те, що чотири працівника залишать компанію до завершення гарантованого періоду.

Виходячи з припущення, що зроблені оцінки не змінюються упродовж першого року, слід зробити наступний запис:

Рік 1 $25 \cdot [100 \cdot (10 - 4)] \cdot 1/3$

Д-т рахунка "Витрати" 5 000

К-т рахунка "Зобов'язання" 5 000.

Наприкінці другого року зростання доходу прогнозується в розмірі 11% та очікується, що 8 працівників залишаться в компанії. Справедлива вартість кожного права становить 30 євро.

Виходячи з цього, буде зроблено такий запис:

Рік 2 $30 \cdot [200 \cdot (10 - 2) \cdot 2/3] - 5 000$

Д-т рахунка "Витрати" 27 000

К-т рахунка "Зобов'язання" 27 000.

Наприкінці третього року зростання доходу становило 13% та 9 працівників залишилось в компанії. Справедлива вартість кожного права становила 35 євро. На кінець третього року дві особи здійснили свої права за ціною 33 євро за кожне право.

Виходячи з цього, слід зробити такий запис:

Рік 3

Д-т рахунка "Витрати" 30 200

К-т рахунка "Зобов'язання" 17 000

К-т рахунка "Грошові кошти" 13 200.

Наведені суми розраховано так:

✓ витрати $[35 \cdot 200 \cdot (10 - 1)] - 32 000 - [200 \cdot 2 \cdot (35 - 33)]$

✓ зобов'язання: $(35 \cdot 200 \cdot 7) - 32 000$

✓ кошти: $33 \cdot 200 \cdot 2$.

Зобов'язання щодо решти прав буде оцінюватись за справедливою вартістю доти, доки ці права не будуть здійснені працівниками.

МСФЗ 2 пояснює, що результат переоцінки слід визнавати у складі прибутку або збитку і тому, якщо отримані товари або послуги було визнано активами в балансі, їх балансову вартість не коригують на вплив зміни справедливої вартості зобов'язання.

Операції, платежі за якими здійснюються на основі акції з використанням коштів, можуть базуватись на ринкових показниках або комбінації ринкових і неринкових показників. Обидва типи таких операцій обліковуються однаково. Тому якщо ринкових показників, на яких базується платіж, не було досягнуто, зобов'язання (а також кумулятивні витрати) не відображається.

Платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами

Певні контракти надають одній із сторін можливість вибору розрахунку: коштами або інструментами капіталу.

В цьому випадку слід окремо визнавати і оцінювати обидва компонента: зобов'язання (право вимагати кошти або інші активи) та капітал (обов'язок передати інструменти капіталу).

Підприємству слід відображати компонент зобов'язання аналогічно операції, що передбачає платіж на основі акції з використанням коштів, а компонент капіталу — подібно до платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу.



ПРИКЛАД 30.5

ЗАТ "Каліф" випустило 200 опціонів на акції для кожного з 10 директорів із трирічним строком набуття права. На дату випуску ціна виконання опціону і справедлива вартість звичайної акції товариства становила 15 євро.

Як тільки опціон може бути здійснено, директори можуть обирати: отримати 200 акцій за ціною 15 євро кожна або отримати платіж коштами, який дорівнює справедливій вартості акцій на дату здійснення опціону, за вирахуванням 10 євро на акцію.

Якщо ціна здійснення альтернативи розрахунку коштами дорівнює або більша поточної справедливої вартості, альтернатива розрахунку інструментом капіталу дорівнює нулю. В цьому випадку весь платіж на основі акції буде відображено як платіж на основі акції з використанням коштів.

На кінець років 1, 2 і 3 ціна акції ЗАТ "Каліф" становила 18 євро, 20 і 25 євро відповідно.

За оцінкою товариства, справедлива вартість опціонів на дату надання (ігноруючи альтернативу розрахунку коштами) становить 12 євро за опціон.

Виходячи з цього, справедлива вартість інструменту на дату надання дорівнює 24 000 євро. Справедлива вартість альтернативи розрахунку коштами на дату надання становить 10 000 євро $[(2\ 000 \cdot (15 - 10))]$.

Як наслідок справедлива вартість компонента капіталу складного інструменту є 14 000 євро $(24\ 000 - 10\ 000)$.

З урахуванням вищенаведеного слід зробити такі записи, євро:

Рік 1

Д-т рахунка "Витрати"	10 000
К-т рахунка "Зобов'язання"	5 333
К-т рахунка "Власний капітал"	4 667
Зобов'язання:	$[2\ 000 \cdot (18 - 10) \cdot 1/3]$
Капітал:	$[14\ 000 \cdot 1/3]$.

Рік 2

Д-т рахунка "Витрати"	12 667
К-т рахунка "Зобов'язання"	8 000
К-т рахунка "Власний капітал"	4 667
Зобов'язання:	$[2\ 000 \cdot (20 - 10) \cdot 2/3 - 5\ 333]$
Капітал:	$[14\ 000 \cdot 1/3]$.

Рік 3

Д-т рахунка "Витрати"	21 333
К-т рахунка "Зобов'язання"	16 667
К-т рахунка "Власний капітал"	4 666
Зобов'язання:	$[2\ 000 \cdot (25 - 10)] - (5\ 333 + 8\ 000)$
Капітал:	$[14\ 000 \cdot 1/3]$.

Якщо директори оберуть опціон коштами, сума зобов'язання буде знижена до нуля, однак компонент капіталу залишиться 14 000. Якщо директори оберуть опціон акціями, зобов'язання пере класифікується у власний капітал.

Зобов'язання щодо опціонів акціями з розрахунками коштами слід обліковувати за справедливою вартістю до дати здійснення або втрати чинності.

Визнання і оцінка кожного компонента залежатиме від того, яка із сторін має можливість вибору способу розрахунку, і від того, з ким здійснюють операцію: з працівниками чи з непрацівниками.

Якщо право вибору має отримувач платежу, це означає, що підприємство випустило складний фінансовий інструмент, який містить компонент боргу і компонент капіталу. При цьому подібно до вимог МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття і подання" після розділення між компонентом зобов'язання і компонентом капіталу, в подальшому це розділення не переглядається.

Для операцій з особами, іншими, ніж працівники, припускається (хоча це припущення може бути спростоване), що справедливу вартість отриманих товарів або послуг можна достовірно визначити. В цьому випадку платіж на основі акції оцінюють за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг.

Коли платіж на основі акції особам, іншим, ніж працівники, має альтернативу розрахунку коштами, компонент капіталу обчислюють як різницю між справедливою вартістю боргового компонента і справедливою вартістю отриманих товарів або послуг.

Якщо емітент має вибір розрахунку, операцію слід обліковувати як операцію з використанням інструменту капіталу доти, доки у підприємства виникне зобов'язання сплатити кошти. Таке зобов'язання може існувати, якщо, наприклад, вибір розрахунку інструментом капіталу не має комерційної сутності, або підприємство має минулу практику чи встановлену політику розрахунків коштами.

Якщо операцію обліковували як платіж на основі акції з використанням інструменту капіталу, наступні коригування можуть вимагатися при розрахунку:

- ✓ якщо підприємство обирає розрахунок коштами, платіж коштами обліковують як викуп частки капіталу (вираховують з капіталу);
- ✓ якщо підприємство обирає розрахунок коштами і ця сума є більшою ніж справедлива вартість інструментів капіталу, тоді визнаються додаткові витрати на суму перевищення. Ці витрати визначають на дату розрахунку;

- ✓ якщо підприємство обирає розрахунок інструментами капіталу, і справедлива вартість цих інструментів на дату розрахунку є більшою ніж за альтернативи розрахунку коштами, тоді на суму перевищення визначаються додаткові витрати (визначаються на дату розрахунку).

Слід зазначити, що облікові вимоги, які випливають з класифікації платежів на основі акції, відрізняються від вимог щодо класифікації фінансових інструментів згідно з МСБО 32.

Наприклад, операція, розрахунки, за якою здійснюються акціями, кількість яких коливається, може розглядатись як зобов'язання відносно до МСБО 32, але як операція з використанням капіталу згідно з МСФЗ 2.

Зміна умов угоди про платіж на основі акції

Підприємство може змінити строки або умови надання інструментів капіталу. Наприклад, воно може зменшити ціну здійснення опціонів на акції, наданих працівникам. Вплив зміни умов угоди на суму витрат, що будуть визнані, залежить від того, чи є справедлива вартість нових інструментів більшою за справедливую вартість первісних інструментів.

Наприклад:

- ✓ якщо справедлива вартість модифікованих інструментів є більшою за справедливую вартість старих інструментів (тобто зниження ціни здійснення або випуск додаткових інструментів), додаткова сума визнається упродовж залишкового періоду набуття права у спосіб, подібний до первісної суми. Якщо зміна відбулася після періоду набуття права, додаткова сума визнається негайно;
- ✓ якщо справедлива вартість модифікованих інструментів менша за справедливую вартість старих інструментів, первісну справедливую вартість наданих інструментів капіталу слід визнавати витратами так, начебто ніяких змін не було. Проте зменшення кількості акцій слід розглядати як часткове скасування.



ПРИКЛАД 30.6

Компанія "Дрізд" у 20X3 році випустила опціони для працівників з 4-річним періодом набуття права. Ціна здійснення опціону дорівнює 10 євро за акцію, а справедлива вартість на дату випуску була оцінена в сумі 100 000 євро. У 20X5 році компанія "Дрізд" вирішила знизити ціну здійснення опціону до 5 євро, враховуючи тривале зниження ціни акції компанії.

Справедлива вартість первісних опціонів на акції на дату зміни становила 20 000 євро, а справедлива вартість модифікованих опціонів на акції на дату зміни була 60 000 євро.

Компанія "Дрізд" буде продовжувати визнавати 1 000 000 євро упродовж залишкового періода визнання. Оскільки внаслідок зміни справедлива вартість опціонів на акції на дату зміни зросла на 40 000 євро (60 000 – 20 000).

Компанії "Дрізд" слід також визнавати цю суму упродовж залишкового періоду набуття права.

Тому загальна сума 140 000 євро буде визнана як витрати, пов'язані з цим наданим опціоном і його модифікацією.

Скасування або достроковий розрахунок обліковуються як прискорення періоду набуття права, а тому не слід визнавати негайно будь-які раніше невизнані суми. Платежі, пов'язані зі скасуванням або достроковим розрахунком, слід відображати в обліку як викуп частки капіталу. Будь-які платежі, що перевищують справедливую вартість наданих інструментів капіталу, визнаються витратами.

Нові надані інструменти капіталу можуть бути ідентифіковані як відновлення скасованих інструментів капіталу. В цьому випадку справедлива вартість відновлених інструментів капіталу визначається на дату їх надання, а справедлива вартість скасованих інструментів визначається на дату їх скасування, за вирахуванням коштів, сплачених при скасуванні.

30.2 МЕТОДИ І МОДЕЛІ ОЦІНКИ ПЛАТЕЖУ НА ОСНОВІ АКЦІЙ

МСФЗ 2 вимагає оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на певну дату (табл. 30.1.).

Таблиця 30.1. Дата оцінки за справедливою вартістю

Вид операції	Дата оцінки за справедливою вартістю
Платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу	Лише на дату угоди (надання права)
Платіж на основі акції з використанням коштів	На кожну звітну дату
Платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами	Лише на дату угоди — для компонента капіталу та на кожну звітну дату — для компонента зобов'язання

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

- ✓ справедливої вартості наданих акцій або прав на акції;
- ✓ справедливої вартості отриманих товарів або послуг;
- ✓ внутрішньої вартості.

Перший підхід застосовується для оцінки операцій з працівниками та особами, що надають подібні послуги.

Другий підхід стосується операцій, коли стороною контракта не є працівники (або особи, що надають подібні послуги).

Третій підхід слід використовувати у тих рідкісних випадках, коли справедливую вартість наданих інструментів капіталу неможливо достовірно визначити.

Оцінка на основі справедливої вартості отриманих товарів або послуг

У разі визначення справедливої вартості, виходячи з вартості отриманих товарів або послуг, слід враховувати можливість впливу знижок з обсягу та інших знижок.



ПРИКЛАД 30.7

Компанія "Зевс" придбала 100 комп'ютерів в обмін на 500 звичайних акцій, ринкова ціна яких становить 100 євро за акцію. Постачальник звичайно продає комп'ютери за ціною 600 євро за одиницю.

Компанія “Зевс” регулярно здійснює операції щодо продажу власних акцій, а тому зазначені 500 звичайних акцій можуть бути перетворені у кошти постачальником комп'ютерів. Різниця між вартістю акцій (50 000 євро) і вартістю комп'ютерів (60 000 євро) може бути пов'язана зі знижкою у зв'язку з обсягом партії. Тому вартість 50 000 євро може бути більш відповідною оцінкою придбаних комп'ютерів.



ПРИКЛАД 30.8

ЗАТ “Фугас” випустило акції для оплати послуг юридичної фірми, яка успішно здійснила захист інтересів ЗАТ “Фугас” під час розгляду судової справи.

Працівники юридичної фірми витратили 100 робочих годин на цю справу.

Виходячи з попередніх рахунків юридичної фірми, ЗАТ “Фугас” визначило, що вартість години юридичних послуг становить 250 євро. Тому ЗАТ “Фугас” відобразило витрати в сумі 25 000 євро та не мало потреби визначати справедливую вартість наданих акцій, оскільки справедливую вартість отриманих послуг можна достовірно оцінити.

Оцінка на основі справедливої вартості наданих інструментів капіталу

Коли платіж на основі акції оцінюють за справедливою вартістю наданих інструментів капіталу, ідеальним шляхом визначення справедливої вартості є посилання на ринкову ціну акції.

Коли не існує ринкової ціни для акцій або прав на акції з подібними характеристиками, справедливую вартість визначають із застосуванням відповідних методів оцінки.

Такі методи оцінки не враховують неринкові умови надання прав і ознаку поновлення.

Ознака оновлення (Reload Feature) — це ознака, що забезпечує автоматичне надання додаткових опціонів на акції незалежно від того, чи здійснив власник опціону раніше надані права з використанням акцій підприємства (а не коштів) для забезпечення ціни здійснення.

Відповідно **оновлений опціон (Reload Option)** — це новий опціон на акції наданий, коли акції було використано для задоволення ціни здійснення попереднього опціону на акції.

Згідно з МСФЗ 2, оновлений опціон слід розглядати як нове надання опціонів на дату здійснення існуючих опціонів на акції.

Оцінка на основі внутрішньої вартості

У різних випадках, коли неможливо достовірно оцінити справедливую вартість інструментів капіталу, МСФЗ 2 вимагає застосовувати внутрішню вартість.

Внутрішня вартість (Intrinsic Value) — це різниця між справедливою вартістю акцій, на які має право підписатися сторона угоди або які вона має отримати, та ціною, яку ця сторона вимагає сплатити за ці акції.

Наприклад, опціон на акції з ціною здійснення 20 євро у разі справедливої ціни акції 25 євро має внутрішню вартість 5 євро. В багатьох випадках внутрішня вартість операції на дату угоди дорівнює нулю.

Тому МСФЗ 2 вимагає, щоб усі платежі на основі акції, які оцінюють з використанням внутрішньої вартості, переоцінювались на кожну звітну дату до завершення розрахунків з відображенням сум переоцінки у складі прибутку або збитку.



ПРИКЛАД 30.9

На початку року підприємство надало 1 000 опціонів на акції 50 працівникам. Період набуття права на акції становить 3 роки, а термін дії опціону — 10 років.

Ціна здійснення становить 60 євро і співпадає з ціною акції підприємства на дату надання опціонів. На дату надання опціонів підприємство зробило висновок, що не може достовірно оцінити справедливую вартість наданих опціонів.

На кінець першого року три працівники залишили підприємство, а тому очікується, що 80% опціонів буде використано. На кінець другого року ще 2 працівники залишили підприємство, і після перегляду очікується, що 86% опціонів буде виконано. На кінець третього року — ще 2 працівники залишили підприємство. Тому на кінець третього року 43 000 опціонів на акції є діючими.

Далі наведено інформацію про ціну акції підприємства упродовж 10 років і кількість здійснених опціонів упродовж років 4—10.

Рік	Ціна акції на кінець року, євро	Кількість опціонів на акції здійснених на кінець року
1	63	0
2	65	0
3	75	0
4	88	6 000
5	100	8 000
6	90	5 000
7	96	9 000
8	105	8 000
9	108	5 000
10	115	2 000.

Згідно з МСФЗ 2, слід визнати такі суми упродовж років 1—10:

Рік	Розрахунки	Витрати за період, євро	Накопичені витрати, євро
1	$50\,000 \cdot 0,8 \cdot (63-60) \cdot 1/3$	40 000	40 000
2	$50\,000 \cdot 0,86 \cdot (65-66) \cdot 2/3 - 40\,000$	103 333	143 333
3	$43\,000 \cdot (75-60) - 143\,333$	501 667	645 000
4	$37\,000 \cdot (88-75) + 6\,000 \cdot (88-75)$	559 000	1 204 000
5	$29\,000 \cdot (100-88) + 8\,000 \cdot (100-88)$	444 000	1 648 000
6	$24\,000 \cdot (90-100) + 5\,000 \cdot (90-100)$	(290 000)	1 358 000
7	$15\,000 \cdot (96-90) + 9\,000 \cdot (96-90)$	144 000	1 502 000
8	$7\,000 \cdot (105-96) + 8\,000 \cdot (105-96)$	135 000	1 637 000
9	$2\,000 \cdot (108-105) + 5\,000 \cdot (108-105)$	21 000	1 658 000
10	$2\,000 \cdot (115-108)$	14 000	1 672 000.

Вимоги до методів оцінки платежу на основі акції

Більшість платежів на основі акції не матимуть еквівалентного інструменту, який є об'єктом купівлі-продажу на активному ринку. Тому для визначення справедливої вартості згідно з МСФЗ 2 слід застосовувати певні методи оцінки.

МСФЗ 2 вимагає, щоб такі методи оцінки узгоджувались із загальноприйнятною методологією ціноутворення щодо фінансових інструментів, враховуючи всі чинники та припущенням, які використовують незалежні учасники ринку фінансових інструментів.

Зокрема, МСФЗ 2 вимагає, щоб усі моделі оцінки розглядали, як мінімум, наступні вихідні дані:

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

Однією з поширених моделей, яка може бути використана для визначення справедливої вартості платежу на основі акції, є модель Блека—Шоулза, приклад застосування якої наведено далі.

**ПРИКЛАД 30.10**

Є такі вихідні дані на дату угоди про платіж на основі акції — 1 січня 2003 року:

Ціна здійснення опціона (x)	100 дол.
Поточна ціна акції (s)	100 дол.
Очікуваний строк дії опціона (t)	5 років
Нестійкість (σ)	30,0%
Ставка без врахування ризику (r)	3,0%
Дивідендний дохід (y)	1,0%

Формула Блека—Шоулза має такий вигляд:

$$C = Se^{-yt} N(d_1) - Xe^{-rt} N(d_2)$$

$$d_2 = d_1 - \sigma \sqrt{t}$$

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{s}{x}\right) + \left(r - y + \frac{\sigma^2}{2}\right)t}{\sigma \sqrt{t}}$$

Ця формула може бути поділена на 9 кроків.

Крок 1 $\ln\left(\frac{s}{x}\right) = \ln\left(\frac{100}{100}\right) = 0$

Крок 2 $\left(r - y + \frac{\sigma^2}{2}\right)t = \left(3\% - 1\% + \frac{9\%}{2}\right) \cdot 5 = 0,325$

Крок 3 $\sigma \sqrt{t} = 30\% \cdot 2,236 = 0,671$

Крок 4 $d_1 = (0 + 0,325) : 0,671 = 0,484$

Крок 5 $d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t} = 0,484 - 0,671 = -0,186$

Крок 6 $N(d_1) = 0,686^*$

Крок 7 $Se^{-rt} N(d_1) = (100 \cdot 0,95) \cdot 0,686 = 65,24$

Крок 8 $Xe^{-rt} N(d_2) = [3 \cdot 5 \cdot (-1)] \cdot 100 \cdot 0,426 = 36,67$

Крок 9 $C = 65,24 - 36,67$.

* Результат нормального розподілу величини 0,484

Отже, наведений розрахунок свідчить, що справедлива вартість кожного опціону становить 28,57 дол.

Модель Блека—Шоулза звичайно надає результат, який знаходиться в межах 20% та 40% ціни акції. Застосування цієї моделі вимагає зваженого судження щодо очікуваного строку і нестійкості, які суттєво впливають на результат розрахунку.

Наведена нижче матриця свідчить, що при незмінності інших вихідних даних, залежно від очікуваної нестійкості і строку опціону, його справедлива вартість може коливатись між 10,81 дол. і 72,07 дол.

Нестійкість	Очікуваний строк			
	1,50	3,00	7,00	10,00
—	1,50	3,00	7,00	10,00
24,0	10,81	17,26	29,62	36,74
40,0	18,15	27,15	42,90	51,16
50,0	22,65	33,11	50,59	59,26
69,0	30,94	43,82	63,43	72,07

Чутливість результату до оцінки нестійкості та очікуваного строку опціону є одним із головних недоліків моделі Блека—Шоулза. Модель бінома дозволяє застосовувати різні оцінки змінних (таких, як нестійкість), але є більш складною, що обмежує її застосування для фінансових цілей. Стандартна формула Блека—Шоулза не враховує усі чинники (змінні), що впливають на вартість більшості опціонів, на акції для працівників.

Залежно від суттєвості впливу таких чинників їх використовують для коригування при застосуванні моделей ціноутворення опціонів до програм опціонів акціями (табл. 30.2.).

Таблиця 30.2. Чинники, що впливають на оцінку платежу на основі акції

Чинник	Об'єкт коригування	Необхідні дані
1	2	3
Ринкові показники умов набуття права	Очікуваний строк	Історична поведінка та свідчення щодо ймовірності досягнення цільових показників
Неринкові показники умов набуття права	Визнані витрати	Історична поведінка, свідчення щодо ймовірності досягнення цільових показників і переглянути оцінки періоду набуття права

Продовження табл. 30.2

1	2	3
Очікувані скасування	Визнані витрати	Історична поведінка і свідчення щодо ймовірності досягнення цільових показників
Неможливість здійснення	Очікуваний строк	Історична поведінка
Обмеження здійснення	Очікуваний строк	Історична поведінка
Міркування поведінки	Очікуваний строк	Історична поведінка та/або актуарні припущення
Довгостроковий характер	Очікуваний строк	—
Вплив структури капіталу	Оцінка на дату угоди	Свідчення впливу на справедливу вартість базових акцій
Очікувана нестійкість	Немає	Історичні ціни акції та припустима нестійкість опціонів

Вибір облікових політик

Застосування МСФЗ 2 вимагає вибору певних нових облікових політик щодо оцінки платежів на основі акції. Приклади таких облікових політик наведено у табл. 30.3.

Таблиця 30.3. Приклади облікових політик щодо оцінки платежу на основі акції

Об'єкт визначення	Вибір облікової політики
Модель ціноутворення	Блека—Шоулза, бінома тощо
Поточна ціна акції	Ціна закриття на дату угоди, середньоденна ціна на дату угоди, середня ціна за тиждень тощо
Очікувана нестійкість	На основі історичного досвіду, припустима нестійкість або комбінація наведених підходів
Очікувані дивіденди	Виходячи з історичного досвіду, очікувані майбутні дивіденди, досвід конкурентів або комбінація цих підходів
Ставка без врахування ризику	Подібно до визначення поточної ціни акції підприємство має обрати, як отримати цей показник

Обрану модель оцінки слід застосовувати послідовно для подібних платежів на основі акції. Вдосконалення або уточнення, внесені до моделі, слід розглядати як зміну облікових оцінок.

Зміну моделі (наприклад, застосування біномної моделі замість Блека—Шоулза) слід відображати як зміну облікової політики згідно з МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”.

30.3. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПЛАТЕЖІ НА ОСНОВІ АКЦІЇ

Підприємство має розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів розуміти характер і поширення угод про платежі на основі акції, що існували упродовж періоду.

Для цього підприємству слід розкривати принаймні наступне:

- 1) опис кожного типу угоди про платіж на основі акції, які діяли в будь-який час упродовж періоду, зокрема терміни і умови кожної угоди: вимоги для набуття прав; максимальний строк надання опціонів і спосіб розрахунку (коштами або інструментами капіталу). При цьому, якщо підприємство має в значній мірі подібні типи угод про платіж на основі акції, інформація про них може надаватися в агрегованому вигляді, крім випадків, коли окреме надання інформації необхідне для розуміння користувачами звітності характеру та поширення таких угод;
- 2) кількість і середньозважену ціну здійснення опціону на акції для кожної з наступних груп опціонів:
 - ✓ в обігу на початок періоду;
 - ✓ надані упродовж періоду;
 - ✓ здійснені упродовж періоду;
 - ✓ втратили чинність упродовж періоду;
 - ✓ в обігу на кінець періоду;
 - ✓ можуть бути виконані на кінець періоду;
- 3) опціони на акції, що було здійснено упродовж періоду, і середньозважену ціну акції на дату здійснення. Якщо опціони було здійснено на регулярній основі протягом періоду, підприємство може розкривати середньозважену ціну акції упродовж періоду замість ціни акції на дату здійснення опціону;
- 4) діапазон цін здійснення і середньозважений залишковий період угоди для опціонів на акції в обігу на кінець періоду. Якщо цей діапазон є широким, опціони в обігу слід поділяти на діапазони, які є значними для оцінки кількості і часу додаткових акцій, які можуть бути випущеними, та коштів, які можуть бути отримані внаслідок здійснення цих опціонів.

Підприємству також слід розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів розуміти, як було визначено упродовж періоду справедливую вартість отриманих товарів (або послуг) або справедливую вартість наданих інструментів капіталу.

Така інформація має охоплювати принаймні:

- 1) опціони на акції, надані упродовж періоду, середньозважену справедливую вартість таких опціонів на дату оцінки і інформацію про те, як цю справедливую вартість було визначено, зокрема:
 - ✓ модель ціноутворення опціону і вихідні дані для цієї моделі, у тому числі середньозважену ціну акції, ціну здійснення, очікувану нестійкість, строк опціону, очікувані дивіденди, ставку відсотка без урахування ризику і будь-які інші вихідні дані моделі (зокрема, метод і припущення, застосовані для оцінки впливу очікуваного дострокового здійснення опціону);

- ✓ як було визначено очікувану нестійкість (зокрема, пояснення того, якою мірою очікувана нестійкість базується на історичній нестійкості);
 - ✓ як будь-які інші риси (зокрема, ринкові умови) наданого опціона було включено до оцінки справедливої вартості;
- 2) кількість і середньозважену справедливу вартість (на дату оцінки) інших інструментів капіталу (інших, ніж опціони на акції) та інформацію про те, як цю справедливу вартість було визначено, зокрема:
- ✓ як було визначено справедливу вартість, якщо вона не є результатом огляду ринкових цін;
 - ✓ чи було (і як) включено до розрахунку справедливої вартості очікувані дивіденди та інші риси наданих інструментів капіталу.
- 3) для угод щодо платежу на основі частки, які було модифіковано, слід наводити:
- ✓ пояснення змін, внесених до угоди, та збільшення справедливої вартості в результаті цих змін;
 - ✓ інформацію про те, як було визначено збільшення справедливої вартості і (якщо це можливо) узгодженість з вимогами, наведеними вище (пункти 1 і 2).

Якщо підприємство безпосередньо визначило справедливу вартість товарів або послуг, отриманих упродовж періоду, воно має розкривати, як цю вартість було визначено (тобто чи було визначено справедливу вартість за ринковою ціною цих товарів і послуг).

Коли підприємство має спростоване припущення щодо можливості достовірного визначення справедливої вартості отриманих товарів або послуг, йому слід розкрити цей факт і надати пояснення, чому це припущення було спростовано.

Водночас МСФЗ 2 вимагає розкривати інформацію, яка дає можливість користувачам фінансових звітів розуміти вплив операцій, пов'язаних із платежами на основі акції на прибуток або збиток підприємства за звітний період, і на його фінансове становище.

Така інформація має містити принаймні таке:

- 1) сукупні витрати, визнані упродовж періоду внаслідок операцій, пов'язаних із платежами на основі частки, в яких отримані товари або послуги не було визнано активами (і тому визнано витратами), зокрема окремо слід розкривати ту частину загальних витрат, яка виникла в результаті операцій, розрахунки за якими здійснюються інструментами капіталу;
- 2) загальну балансову вартість і загальну внутрішню вартість зобов'язання на кінець періоду, за якими права на кошти або інші активи було здійснено на кінець періоду.

Якщо мінімальна інформація, яку вимагає МСФЗ 2, не повністю задовольняє потреби користувачів фінансових звітів щодо розуміння характеру обсягів, впливу операцій, пов'язаних із платежами на основі акції, підприємство має розкривати додаткову інформацію, необхідну для задоволення потреб користувачів звітності.

Далі наведено приклад розкриття інформації про платежі на основі акції згідно з МСФЗ 2.



ПРИКЛАД 30.11. ФРАГМЕНТИ ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ "ЕЛЬЗА"

Узагальнення істотних облікових політик

Платежі на основі акції

На 1 січня 2005 року Група застосовує вимоги МСФЗ 2 "Платіж на основі частки". У відповідності до перехідних положень, МСФЗ 2 було застосовано до всіх платежів, наданих після 7 листопада 2002 р., права на які не було набуто на 1 січня 2005 року.

Група надає платежі на основі акції з використанням інструментів капіталу і грошових коштів певним працівникам.

Платежі на основі акції з використанням інструментів капіталу оцінюють за справедливою вартістю на дату надання.

Справедлива вартість, визначена на дату надання платежів на основі акції з використанням інструментів капіталу, визнається витратами на прямолінійній основі упродовж періоду набуття права, виходячи з оцінки Групою акцій, які будуть наразі надані.

Зобов'язання дорівнює частині отриманих товарів або послуг і визнається за поточною справедливою вартістю, визначеною на кожну дату балансу для платежів на основі акції з використанням коштів.

Справедливу вартість визначено з використанням моделі ціноутворення Блека—Шоулза. Очікуваний термін, використаний у моделі, було скориговано на основі найкращої оцінки керівництва з урахуванням впливу непередавання та обмежень виконання.

Група також надає працівникам можливість придбати звичайні акції Групи за 85% їх поточної ринкової вартості. Група відображає витрати на основі найкращої оцінки 15% дисконта, пов'язаного з акціями, надання яких очікується на прямолінійній основі упродовж періоду набуття права.

Див. прим. 24 для подальшого опису програм платежу на основі акції.

Примітка 24. Платежі на основі акції

Програма опціонів на акції з використанням інструментів капіталу

Програма Групи забезпечує ціну надання, що дорівнює середній ринковій ціні акцій Групи на дату надання. Період набуття права звичайно становить 3–4 роки. Якщо опціони залишаються нездійсненими після 10-річного періоду з дати надання, вони втрачають чинність.

Більш того, опціони скасовуються, якщо працівники залишають Групу до набуття права на опціони.

	2004		2005	
	Опції	Середньозважена ціна виконання, євро	Опції	Середньозважена ціна виконання, євро
1	2	3	4	5
В обігу на початок періоду	42 125	64,26	44 440	65,75
Надано упродовж періоду	11 135	68,34	12 120	69,68
Скасовано упродовж періоду	(2 000)	65,67	(1 000)	66,53

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Виконано упродовж періоду	(5 575)	45,32	(8 300)	53,69
Втратили чинність упродовж періоду	(1 245)	82,93	(750)	82,93
В обігу на кінець періоду	44 440	65,75	46 510	66,33
Можуть бути виконані на кінець періоду	23 575	46,47	24 650	52,98

Середньозважена ціна акції на дату виконання опціонів на акції упродовж періоду була 53, 69 євро. Опціони в обігу на 31 грудня 2005 року мали середньозважену ціну виконання 66,33 євро та середньозважений залишковий контрактний період 8,64 року.

Вихідні дані для моделі Блека—Шоулза були такими:

	2004	2005
Середньозважена ціна акції	68,34	69,68
Середньозважена ціна виконання	68,34	69,68
Очікувана нестійкість	40%	35%
Очікуваний період здійснення	3—8 років	4—9 років
Ставка ризику	3%	3%
Очікувані дивіденди	Немає	Немає

Очікувану нестійкість було визначено шляхом обчислення історичної нестійкості ціни акції Групи за попередні 9 років.

Очікуваний період, використаний в моделі, було скориговано, виходячи з найкращої оцінки керівництва з урахуванням впливу можливого нездійснення та обмежень щодо здійснення.

Упродовж 2005 року Група переглянула ціну певних опціонів в обігу. Ціна реалізації була знижена з 82,93 євро до поточної ринкової ціни 69,22 євро.

Додаткова справедлива вартість 125 000 євро буде списана на витрати упродовж залишкового періоду набуття права (2 роки). Група використовує вихідні дані, зазначені вище, для визначення справедливої вартості старих і нових акцій.

Група визнала загальні витрати в сумі 775 000 євро і 750 000 євро, пов'язані з операціями, платежі за якими здійснюються на основі частки з використанням інструментів капіталу.

Платежі на основі акції з використанням коштів

Група випускає для певних працівників права на зростання вартості акції, які вимагають від Групи сплачувати внутрішню вартість цих прав працівникам на дату виконання.

Група відобразила зобов'язання в сумі 1 325 000 євро і 1 435 000 євро в 2004 і 2005 роках. Справедливу вартість прав на зростання вартості акції визначено з використанням моделі Блека—Шоулза та припущень, зазначених у наведеній вище таблиці. Група відобразила сукупні витрати в сумі 325 000 євро і 110 000 євро в 2004 і 2005 роках відповідно.

Сукупна внутрішня вартість в 2004 і 2005 роках була 1 150 000 євро і 1 275 000 євро відповідно.

Інші програми платежів на основі акції

Програма придбання акцій працівниками відкрита майже для усіх працівників та забезпечує, ціну придбання, яка дорівнює щоденній середній ринковій ціні на дату надання зменшену на 15%. Акції можуть бути придбані упродовж двох тижнів кожного року.

Придбані акції звичайно розміщують у програмі збереження акції працівника на 5-річний період.

Для здійснення цих програм Група випустила 2 123 073 звичайних акцій в 2005 році (середньозважена ціна вартості акції становить 64,35 євро).

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ БАНКІВ І ПОДІБНИХ ФІНАНСОВИХ УСТАНОВ

Вимоги для фінансових звітів банків та інших фінансових установ визначає МСБО 30 “Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ”.

МСБО 30 було схвалено у серпні 1990 року, набрав чинності з 1 січня 1991 року. У 1998—1999 рр. окремі параграфи цього стандарту було змінено у зв'язку з посиланням на МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” і МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

МСБО 30 поширюється на всі фінансові установи (незалежно від наявності слова “банк” в їхній назві):

- ✓ основною діяльністю яких є прийняття депозитів та позичання коштів з метою кредитування або інвестування;
- ✓ які підпадають під дію банківського чи подібного законодавства.

МСБО 30 доповнює інші міжнародні стандарти фінансової звітності, які застосовуються для банків та подібних фінансових установ (далі — банки). Цей стандарт поширюється як на окремі фінансові звіти, так і на консолідовані фінансові звіти банків. Якщо банківськими операціями займається група, МСБО 30 застосовується до таких операцій на консолідованій основі.

31.1. ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ БАНКІВ

Розкриття інформації у фінансових звітах банків має задовольняти потреби користувачів фінансової звітності у доречній, достовірній та з'ясовній інформації, яка дозволяє оцінити фінансовий стан та результати діяльності банку і є корисною для них при прийнятті економічних рішень.

Користувачів фінансових звітів банку цікавить перш за все його ліквідність та платоспроможність, а також ризики, пов'язані з активами та зобов'язаннями, визнаними у балансі та позабалансових статтях. Ліквідність характеризує наявність достатніх коштів для забезпечення зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з їхніми строками. Платоспроможність означає перевищення активів над зобов'язаннями, а значить, і достатності банківського капіталу. Діяльності банків притаманні ризик ліквідності, а також ризики, які виникають у результаті коливань обмінного курсу, змін ставки відсотка та ринкових цін, а також банкрутства партнера.

Внаслідок цього вимоги до обліку та звітності банків відрізняються від вимог до обліку і звітності інших підприємств.

Розглянемо особливості змісту фінансових звітів банку, які обумовлені положеннями МСБО 30.

Звіт про прибутки та збитки

Згідно з МСБО 30, банк повинен подавати Звіт про прибутки та збитки, в якому доходи та витрати групуються згідно з їхнім характером і розкривають суми основних видів доходу та витрат.

На додаток до вимог МСБО 1 та інших стандартів безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки або у примітках до нього слід розкривати, зокрема, такі статті доходів та витрат:

- ✓ відсотки та подібний дохід;
- ✓ витрати на відсотки та подібні витрати;
- ✓ дохід у вигляді дивідендів;
- ✓ прибуток у вигляді гонорару та комісійних;
- ✓ витрати у вигляді гонорару та комісійних;
- ✓ прибуток за вирахуванням збитків від дилерських цінних паперів;
- ✓ прибуток за вирахуванням збитків від інвестиційних цінних паперів;
- ✓ прибуток за вирахуванням збитків від операцій в іноземній валюті;
- ✓ інший операційний дохід;
- ✓ збитки від позик та авансів;
- ✓ загальні адміністративні витрати;
- ✓ інші операційні витрати.

Приклад Звіту про прибутки та збитки банку, складеного згідно з МСФЗ, наведено у *табл. 31.1*.

МСБО 30 не дозволяє згортати статті доходів і витрат за винятком статей, пов'язаних із хеджуванням або активами та зобов'язаннями, які згортаються в балансі згідно із зазначеним стандартом.

На нетто-основі звичайно відображаються прибутки та збитки, що виникають у результаті:

- а) вибуття та зміни в балансовій вартості дилерських цінних паперів;
- б) вибуття інвестиційних цінних паперів;
- в) операції в іноземній валюті.

Таблиця 31.1. Звіт про прибуток Групи UBS

Млн швейц. франків, крім даних на акції	Примітка	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
1	2	3	4	5	6
Операційний дохід					
Дохід від відсотків	3	39 963	52 277	51 745	(24)
Витрати на відсотки	3	(29 417)	(44 236)	(43 615)	(33)
Чистий дохід від відсотків		10 546	8 041	8 130	31

Продовження табл. 31.1

1	2	3	4	5	6
Збиток від кредиту (витрати)/ відшкодування		(206)	(498)	130	(59)
Чистий дохід від відсотків після збитку від кредитів		10 340	7 543	8 260	37
Чистий дохід від гонорару та комісійних	4	18 221	20 211	16 703	(10)
Чистий прибуток від торгових операцій	3	5 572	8 802	9 953	(37)
Інший прибуток	5	(12)	558	1 486	
Разом операційний дохід		34 121	37 114	36 402	(8)
Операційні витрати					
Витрати на персонал	6	18 524	19 828	17 163	(7)
Загальні та адміністративні витрати	7	7 072	7 631	6 765	(7)
Амортизація основних засобів	14	1 521	1 614	1 608	(6)
Амортизація гудвілу та інших нематеріальних активів	15	2 460	1 323	667	86
Разом операційні витрати		29 577	30 396	26 203	(3)
Операційний прибуток до оподаткування та часток меншості		4 544	6 718	10 199	(32)
Витрати на податок	21	678	1 401	2 320	(52)
Чистий прибуток до часток меншості		3 866	5 317	7 879	(27)
Частки меншості	22	(331)	(344)	(87)	(4)
Чистий прибуток		3 535	4 973	7 792	(29)
Базисний прибуток на акцію	8	2,92	3,93	6,44	(26)
Базисний прибуток на акцію до гудвілу	8	4,73	4,97	7,00	(5)
Розбавлений прибуток на акцію	8	2,87	3,78	6,35	(24)
Розбавлений прибуток на акцію до гудвілу	8	4,65	4,81	6,89	(3)

Як впливає з табл. 31.1, основними типами доходу банку є отримані відсотки, плата за послуги, комісійні та результати операцій.

Відповідно основними типами витрат є: відсотки, комісійні, збитки від позик та авансів, нарахування, пов'язані зі зменшенням балансової вартості інвестицій, та загальні адміністративні витрати.

Для того щоб користувачі могли оцінити результати діяльності банку, кожен тип доходу та витрат слід розкривати окремо. Зокрема, окремо слід розкривати дохід від відсотків та витрати на відсотки.

Розкриття інформації про дохід подається на додаток до інформації про джерела доходу, що її вимагає МСБО 14 "Звітність за сегментами".

Далі наведено приклади розкриття інформації про доходи та витрати банку.


ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS
Примітка 3. Чистий дохід від відсотка та торгових операцій*Чистий дохід від відсотка*

Мли швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
Дохід від відсотків				
Відсоток, зароблений на позиках та авансах	11 600	16 955	20 413	(32)
Відсоток, зароблений по забезпечених позиках і ліквідації угод щодо зворотного придбання	11 184	18 337	19 088	(39)
Дохід від відсотка та дивідендів за фінансовими інвестиціями	165	453	402	(64)
Дохід від відсотка та дивідендів за торговим портфелем	17 014	16 532	11 842	3
Разом	38 963	52 277	51 745	(24)
Витрати на відсотки				
Відсоток по заборгованості банкам і клієнтам	6 383	14 088	15 660	(55)
Відсоток на забезпечені позики і угоди щодо зворотного придбання	10 081	14 517	14 915	(31)
Витрати на відсотки та дивіденди від торгового портфеля	8 366	7 815	5 309	7
Відсоток за випущеними борговими зобов'язаннями	4 587	7 816	7 731	(41)
Разом	29 417	44 236	43 615	(33)
Чистий дохід від відсотка	10 546	8 041	8 130	31

Чистий дохід від торгових операцій

Мли швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
Частки	2 638	4 026	7 754	(34)
Фіксований дохід	1 061	2 731	912	(61)
Курсові різниці та інші	1 873	2 045	1 287	(8)
Чистий дохід від торгових операцій	5 572	8 802	9 953	(37)

Чистий прибуток від відсотка та торгових операцій

Мли швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
1	2	3	4	5
Чистий дохід від відсотка	10 546	8 041	8 130	31
Чистий дохід від торгових операцій	5 572	8 802	9 953	(37)

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Разом чистий дохід від відсотка та торгових операцій	16 118	16 843	18 083	(4)
Розподіл за видами діяльності:				
Чистий прибуток від відсоткової маржі	5 275	5 694	5 430	(7)
Чистий прибуток від торгових операцій	10 605	11 529	12 642	(8)
Чистий прибуток від казначейської діяльності	1 667	1 424	762	17
Інші	(1 429)	(1 804)	(751)	21
Разом чистий прибуток від відсотка та від торгових операцій	16 118	16 843	18 083	(4)

Примітка 4. Чистий дохід від гонорару та комісійних

Млн швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
Винагороди андеррайтерам	2 134	2 158	1 434	(1)
Винагороди корпоративному фінансовому менеджеру	848	1 339	1 772	(37)
Винагороди брокерам	5 987	6 445	5 742	(7)
Винагороди інвестиційному фонду	4 033	4 276	2 821	(6)
Винагороди довірчій особі	300	355	351	(6)
Винагороди піклувальнику	1 302	1 356	1 439	(4)
Винагороди за управління портфелем і консультації	4 065	4 650	3 666	(13)
Винагороди, пов'язані зі страхуванням	417	538	111	(22)
Разом винагороди за торгівлю цінними паперами та інвестиційну діяльність	19 086	21 117	17 336	(10)
Винагороди та комісійні пов'язані з кредитом	275	307	310	(10)
Комісійний дохід від інших послуг	1 006	946	802	6
Разом дохід від гонорару та комісійних	20 367	22 370	18 448	(9)
Винагороди, сплачені брокерам	1 349	1 281	1 084	5
Інші	797	878	661	(9)
Разом витрати на гонорари та комісійні	2 146	2 159	1 745	(1)
Чистий дохід від гонорару та комісійних	18 221	20 211	16 703	(10)

Примітка 5. Інший дохід

Млн швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
1	2	3	4	5
Прибутки/збитки від проданих асоційованих та дочірніх підприємств				
Чистий прибуток від продажу:				
Консолідованих дочірніх підприємств	228	3	57	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Інвестицій в асоційовані підприємства	0	0	26	
Разом	228	3	83	
Фінансові інвестиції, доступні для продажу				
Чистий прибуток від продажу:				
Інвестицій в приватний капітал	273	454	919	(40)
Інші фінансові інвестиції	457	256	162	79
Втрати до знецінення інвестицій в приватний капітал та інші фінансові інвестиції	(1 944)	(1 294)	(507)	(50)
Разом	(1 214)	(584)	574	(108)
Чистий дохід від інвестицій в нерухомість	90	68	96	32
Частка у прибутку асоційованих підприємств	7	72	58	(90)
Інші	877	999	675	(12)
Разом інший дохід	(12)	558	1 486	

Примітка 6. Витрати на персонал

Мли швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
Зарплата та бонуси	14 219	15 238	13 523	(7)
Контрактери	579	729	725	(21)
Страховання та соціальні внески	939	984	959	(5)
Витрати на пенсійні виплати	676	603	475	12
Інші витрати на персонал	2 111	2 274	1 481	(7)
Разом витрати на персонал	18 524	19 828	17 163	(7)

Примітка 7. Інший дохід

Мли швейц. франків, крім даних на акції	31.12.02	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
Утримання приміщень	1 354	1 314	979	3
Оренда та обслуговування машин та устаткування	665	632	520	5
Телекомунікації та поштові витрати	1 019	1 213	914	(16)
Управління	819	906	750	(10)
Маркетинг та зовнішні зв'язки	453	574	480	(21)
Відрядження	600	700	656	(14)
Оплата професійних послуг	568	667	660	(15)
Інформаційні технології та інші зовнішні послуги	1 036	1 224	1 246	(15)
Інші	558	401	560	39
Разом загальні та адміністративні витрати	7 072	7 631	6 765	(7)

Баланс

Згідно з МСБО 30, банк має подавати баланс, в якому активи та зобов'язання групуються за характером і наводяться в порядку, який відображає їхню відносну ліквідність.

По суті, це означає, що активи та зобов'язання слід наводити за строками їхнього погашення.

Отже, поточні та непоточні активи та зобов'язання не подаються окремо, оскільки більшість активів і зобов'язань банку можуть бути реалізовані або сплачені в близькому майбутньому.

Поряд з вимогами МСБО 1 та інших стандартів в балансі або примітках до фінансових звітів слід розкривати, зокрема, такі активи і зобов'язання:

Активи

- ✓ грошові кошти та сальдо в центральному банку;
- ✓ казначейські векселі та інші боргові зобов'язання, що підлягають переобліку центральним банком;
- ✓ державні та інші цінні папери, які утримуються з метою здійснення операцій;
- ✓ розміщення в інших банках, а також надані їм позики та аванси;
- ✓ інші розміщення грошового ринку;
- ✓ позики та аванси клієнтам;
- ✓ інвестиційні цінні папери.

Зобов'язання

- ✓ депозити від інших банків;
- ✓ інші депозити грошового ринку;
- ✓ суми, заборговані іншим вкладникам;
- ✓ депозитні сертифікати;
- ✓ прості векселі та інші зобов'язання, засвідчені документально;
- ✓ інші позичені кошти.

Баланс банку, складений відповідно до вимог МСФЗ, наведено у *табл. 31.2*.

Таблиця 31.2. Баланс Групи UBS

Мли швейц. франків, крім даних на акції	При- мітка	31.12.01	31.12.00	% зміни з 31.12.01
1	2	3	4	5
Активи				
Кошти та сальдо з центральними банками		4 271	20 990	(80)
Заборгованість банків	9	32 468	27 526	18
Кошти як забезпечення отриманих позик	10	139 052	162 938	(15)
Скасування угоди щодо зворотного придбання	10	294 086	269 256	9
Активи торгового портфеля	11	371 436	397 886	(7)
Позитивні відновлювальні оцінки	23	82 092	73 447	12
Позики	9	211 647	226 545	(7)

Продовження табл. 31.2

1	2	3	4	5
Фінансові інвестиції	12	8 391	28 803	(71)
Нарахований дохід і витрати майбутніх періодів		6 453	7 554	(15)
Інвестиції в асоційовані підприємства	13	705	697	1
Основні засоби	14	7 869	8 695	(9)
Гудвіл та інші нематеріальні активи	15	13 696	19 085	(28)
Інші активи	16, 21	8 952	9 875	(9)
Разом активи		1 181 118	1 253 297	(6)
Разом субординовані активи		3 652	2 732	34
Зобов'язання				
Заборгованість банкам	17	83 178	106 531	(22)
Кошти як забезпечення наданих позик	10	36 870	30 317	22
Угоди щодо зворотного придбання	10	366 858	368 620	0
Зобов'язання за торговим портфелем	11	106 453	105 798	1
Негативні відновлювальні оцінки	23	81 282	71 443	14
Заборгованість клієнтам	17	306 876	333 871	(8)
Нараховані витрати та дохід майбутніх періодів		15 331	17 289	(11)
Випущені боргові інструменти	18	129 411	156 218	(17)
Інші зобов'язання	19 20 21	12 339	15 658	(21)
Разом зобов'язання		1 138 598	1 205 655	(6)
Частки меншості	22	3 529	4 112	(14)
Акціонерний капітал				
Капітал за номіналом		1 005	3 589	(72)
Рахунок премії за акціями		12 638	14 408	(12)
Чисті прибутки/збитки, не визнані у Звіті про прибутки та збитки, за вирахуванням податку		(159)	(193)	18
Нерозподілений прибуток		32 638	29 103	18
Викуплені акції		(7 131)	(3 377)	(111)
Разом акціонерний капітал		38 991	43 530	(10)
Разом зобов'язання, частки меншості і акціонерний капітал		1 181 118	1 253 297	(6)
Разом субординовані зобов'язання		10 102	13 818	(27)

Активи і зобов'язання, наведені в Балансі, не дозволяється згортати, крім випадків, коли існують юридичне право на таке згортання і згортання відображає очікувану реалізацію або сплату активу чи зобов'язання.

Звіт про зміни у власному капіталі

МСБО 30 не містить додаткові вимоги до змісту Звіту про зміни у власному капіталі. Тому банкам слід застосовувати МСБО 1 при складанні цього звіту.

Звіт про рух грошових коштів

Порядок складання Звіту про рух грошових коштів банку визначає МСБО 7. У додатку до цього стандарту наведено приклад Звіту про рух грошових коштів, складеного прямим методом (табл. 31.3).

Таблиця 31.3. Звіт про рух грошових коштів банку

Стаття	Сума
Рух грошових коштів від операційної діяльності	
Находження відсотків та комісійних	28 447
Виплати відсотків	(23 463)
Відшкодування за позиками, списаними раніше	237
Виплати грошових коштів працівникам та постачальникам	(997)
Прибуток від операційної діяльності до зміни в операційних активах	4224
<i>Збільшення (зменшення) операційних активів:</i>	
Короткострокові кошти	(650)
Депозити для цілей регуляторного або монетарного контролю	234
Кошти, виплачені авансом постачальникам	(288)
Чисте збільшення дебіторської заборгованості за кредитними картками	(360)
Інші короткострокові цінні папери, які вільно обертаються	(120)
<i>Збільшення (зменшення) зобов'язань за операційною діяльністю</i>	
Депозити від клієнтів	600
Депозитні сертифікати, які вільно обертаються	(200)
Чисті грошові кошти від операційної діяльності до податку на прибуток	3 440
Сплачені податки на прибуток	(100)
<i>Чисті грошові кошти від операційної діяльності</i>	3 340
Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності	
Реалізація дочірнього підприємства Б	50
Дивіденди, одержані	200
Відсотки, одержані	300
Находження від продажу недилерських цінних паперів	1 200
Придбання недилерських цінних паперів	(600)
Придбання основних засобів	(500)
<i>Чисті грошові кошти від інвестиційної діяльності</i>	650
Рух грошових коштів від фінансової діяльності	
Випуск позикового капіталу банку	1 000
Випуск привілейованих акцій дочірніми підприємствами	800
Виплата довгострокових позик	(200)
Чисте зменшення інших позик	(1 000)
Дивіденди, сплачені	(400)
<i>Чисті грошові кошти від фінансової діяльності</i>	200
Вплив змін валютних курсів на грошові кошти та їхні еквіваленти	600
Чисте збільшення грошових коштів та їхніх еквівалентів	4 790
Грошові кошти та їхні еквіваленти на початок періоду	4 050
Грошові кошти та їхні еквіваленти на кінець періоду	8 840

Банку слід розкривати справедливу вартість кожного класу своїх фінансових активів та зобов'язань згідно з МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання" і МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS
Примітка 30. Справедлива вартість фінансових інструментів

Млрд швейц. франків	Балансова вартість	Справедлива вартість	Нереалізований прибуток (збиток)	Балансова вартість	Справедлива вартість	Нереалізований прибуток (збиток)
	31.12.02	31.12.02	31.12.02	31.12.01	31.12.01	31.12.01
1	2	3	4	5	6	7
Активи						
Кошти та сальдо з центральними банками	4,3	4,3	0,0	21,0	21,0	0,0
Заборгованість банків	32,5	32,5	0,0	27,7	27,7	0,0
Кошти як забезпечення отриманих позик	139,1	139,1	0,0	162,9	162,9	0,0
Скасовані угоди щодо зворотного придбання	294,1	294,1	0,0	269,3	269,3	0,0
Активи торговельного портфеля	371,4	371,4	0,0	397,9	397,9	0,0
Позитивні відновлювальні оцінки	82,1	82,1	0,0	73,4	73,4	0,0
Позики	211,8	214,1	2,3	226,7	227,0	0,3
Фінансові інвестиції	8,4	8,4	0,0	28,8	28,8	0,0
Зобов'язання						
Заборгованість банкам	83,4	83,4	0,0	107,2	107,2	0,0
Кошти в забезпечення наданих позик	36,9	36,9	0,0	30,3	30,3	0,0
Угоди щодо зворотного придбання	366,9	366,9	0,0	368,6	368,6	0,0
Зобов'язання за торговим портфелем	106,5	106,5	0,0	105,8	105,8	0,0
Негативні відновлювальні оцінки	81,3	81,3	0,0	71,4	71,4	0,0
Заборгованість клієнтам	307,4	307,5	(0,1)	334,0	334,0	0,0
Випущені боргові інструменти	129,8	131,7	(1,9)	157,5	158,6	(1,1)
Проміжний підсумок			0,3			(0,8)
Нереалізовані прибутки та збитки, відображені в акціонерному капіталі до оподаткування:						
Фінансові інвестиції			1,1			1,2

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6	7
Похідні інструменти, призначені як хеджування грошових потоків			(0,3)			(0,6)
Чисті нереалізовані прибутки та збитки, не визнані в Звіті про прибутки та збитки			1,1			(0,2)

31.2. РОЗКРИТТЯ ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ БАНКІВ

Оскільки банки застосовують різні методи для визнання та оцінки статей у фінансових звітах, МСБО 30 вимагає від них розкриття облікової політики, прийнятої для:

- ✓ визнання основних видів доходу;
- ✓ оцінки інвестицій та дилерських цінних паперів;
- ✓ визначення відмінностей між операціями та іншими подіями, результатом яких є визнання активів і зобов'язань у балансі, й операціями та іншими подіями, які призводять лише до непередбачених подій і зобов'язань;
- ✓ основи, на якій визначаються збитки від позик та авансів і списання безнадійних позик та авансів;
- ✓ основи, на якій визначаються нарахування щодо загальних банківських ризиків та обліковий підхід до таких нарахувань.

Непередбачені зобов'язання та угоди

Банки звичайно беруть участь в операціях, результати яких не визнаються активами або зобов'язаннями в балансі, але призводять до виникнення непередбачених активів і зобов'язань, які є позабалансовими статтями. Такі позабалансові статті можуть збільшувати або зменшувати (зокрема, шляхом хеджування активів або зобов'язань у балансі) ризики, які зазнає банк в процесі своєї діяльності.

Оскільки користувачі фінансових звітів можуть висувати вимоги до ліквідності та платоспроможності банку, їм необхідно мати інформацію про непередбачені події та невідомні зобов'язання банку.

Тому банк має розкривати наступну інформацію про непередбачені зобов'язання та угоди:

- ✓ зобов'язання (їхній характер та сума) для продовження кредиту, які є невідомними, оскільки вони не можуть бути скасовані рішенням банку без ризику виплати значного штрафу або понесення витрат;
- ✓ непередбачені зобов'язання та зобов'язання (характер та суму), які виникають від позабалансових статей і пов'язані з такими подіями та зобов'язаннями:
 - субститутами прямих позик, включаючи загальні гарантії заборгованості, гарантії банківських акцептів та акредитиви "стенд-бай", які слугують фінансовими гарантіями позик та цінних паперів;

- певними непередбаченими зобов'язаннями, пов'язаними з операціями, включаючи контрактні гарантії, гарантії пропозиції, гарантії та акредитиви "стенд-бай", пов'язані з певними операціями;
- короткострокові непередбачені зобов'язання, які пов'язані з операціями, самоліквідуються і виникають в результаті руху товарів, таких як документарні акредитиви, забезпеченням для яких слугує основна партия товару;
- угодами про продаж та подальше придбання, які не визнані в балансі;
- статтями, пов'язаними зі ставкою відсотка та валютним курсом, зокрема свопами, опціонами та ф'ючерсами;
- іншими зобов'язаннями, програмами випуску євронот та відновними середньостроковими кредитними програмами на базі євронот за банківською підтримкою.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS

Примітка 25. Угоди та непередбачені зобов'язання

Млн швейц. франків	31.12.02	31.12.01
Непередбачені зобов'язання		
Кредитні гарантії та подібні інструменти	11 522	18 566
Субучасники	(650)	(4 944)
Разом	10 872	13 622
Гарантії виконання та подібні інструменти	3 216	4 865
Субучасники	(348)	(4)
Разом	2 868	4 861
Неанульовані угоди за документарними кредитами	1 856	2 056
Субучасники	(259)	0
Разом	1 597	2 056
Валові непередбачені зобов'язання	16 594	25 487
Субучасники	(1 257)	(4 948)
Чисті непередбачені зобов'язання	15 337	20 539
Неанульовані угоди		
Неанульовані кредитні лінії	39 306	50 608
Субучасники	(446)	(532)
Разом	38 860	50 076
Зобов'язання за опціонами по акціях та інших інструментах капіталу	21	98
Валові неанульовані угоди	39 327	50 706
Субучасники	(446)	(532)
Чисті неанульовані угоди	38 881	50 174
Валові угоди та непередбачені зобов'язання	55 921	76 193
Субучасники	(1 703)	(5 480)
Чисті угоди та непередбачені зобов'язання	54 218	70 713

Мли швейц. франків	Забезпечення нерухомістю	Інші забезпечення	Незабезпечені	Разом
Огляд забезпечень				
Валові непередбачені зобов'язання	275	8 254	8 065	16 594
Валові невідмовні угоди	1 084	14 956	23 266	39 306
Зобов'язання щодо придбання акцій та інших інструментів капіталу			21	21
Разом на 31.12.2002	1 359	23 210	31 352	55 921
Разом на 31.12.2001	1 711	25 625	48 857	76 193

Строки погашення активів і зобов'язань

Строки погашення активів і зобов'язань є важливими для оцінки ліквідності банку та впливу змін ставки відсотка і валютного курсу. Тому банк має наводити у фінансовій звітності аналіз активів та зобов'язань шляхом групування їх за строками погашення, виходячи з періоду з дати балансу до дати погашення згідно з контрактом.

У різних банках для різних активів і зобов'язань застосовуються різні періоди з метою їх групування за строками погашення. Прикладами таких періодів є такі:

- ✓ до 1 місяця;
- ✓ від 1 місяця до 3 місяців;
- ✓ від 3 місяців до 1 року;
- ✓ від 1 року до 5 років;
- ✓ від 5 років і більше.

Часто періоди об'єднуються (наприклад, у випадку позик та авансів) шляхом групування періодів строком до 1 року і більше. Якщо виплата здійснюється частками протягом якогось періоду, кожна частка сплати відноситься на той період, в якому вона узгоджена контрактом або планується до сплати чи отримання.

Важливо, щоб періоди погашення, прийняті банком, були однаковими і для активів, і для зобов'язань. Це дозволяє розуміти, якою мірою строки погашення є відповідними і якою буде наступна залежність банку від інших джерел ліквідності.

Строки погашення можуть бути вираженими у вигляді:

- ✓ періоду, що залишився до дати виплати;
- ✓ початкового періоду до дати виплати;
- ✓ періоду, що залишився до наступної дати, коли можуть змінитися ставки відсотка.

Якщо активи банку не мають контрактної дати погашення, періодом погашення цих активів, як правило, вважається дата, на яку очікується їх реалізація.

Далі наведено приклад розкриття інформації про погашення активів і зобов'язань.


ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS
Аналіз погашення активів і зобов'язань

Млрд швейц. франків	На вимогу	Без фіксованого терміну	Погашення, до 3 міс.	Погашення між 3 та 12 міс.	Погашення між 1 та 5 років	Погашення після 5 років	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
Активи							
Кошти та сальдо з центральними банками	4,3						4,3
Заборгованість банкам	10,5	0,0	20,5	0,8	0,5	0,2	32,5
Кошти в забезпечення наданих позик	0,0	0,0	138,7	0,0	0,4	0,0	139,1
Скасовані угоди щодо зворотного придбання	0,0	2,7	230,8	55,3	3,7	1,5	294,0
Активи торговельного портфеля	371,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	371,4
Позитивні відновлювальні оцінки	82,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	82,1
Позики	0,0	21,0	86,6	34,4	64,6	4,9	211,5
Фінансові інвестиції	5,9	0,0	1,5	0,2	0,5	0,3	8,4
Нарахований дохід і витрати майбутніх періодів	6,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	6,5
Інвестиції в асоційовані підприємства	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,7
Основні засоби	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	7,9	7,9
Гудвіл та інші нематеріальні активи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	13,7	13,7
Інші активи	9,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	9,0
Разом на 31.12.2002	489,7	23,7	478,1	90,7	69,7	29,2	1 181,1
Разом на 31.12.2001	529,7	30,0	513,4	74,2	63,6	42,4	1 253,3
Зобов'язання							
Заборгованість банкам	10,7	2,9	64,7	2,5	2,2	0,1	81,3
Кошти, надані в забезпечення отриманих позик	0,0	0,0	36,8	0,0	0,0	36,8	
Угоди щодо зворотного придбання	0,0	0,3	329,5	36,9	0,1	0,1	366,9
Активи торговельного портфеля	106,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	106,5
Негативні відновлювальні оцінки	81,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	81,3
Заборгованість клієнтам	147,3	2,2	150,2	5,1	1,3	0,9	307,0

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6	7	8
Нараховані витрати і дохід майбутніх періодів	15,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	15,3
Випущені боргові інструменти	0,0	0,0	54,8	21,6	33,1	19,9	129,4
Інші зобов'язання	12,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	12,3
Разом на 31.12.2002	373,4	5,4	636,0	66,1	36,7	21,0	1 138,6
Разом на 31.12.2001	362,8	6,4	700,0	93,9	29,3	13,3	1 205,7

Концентрація активів, зобов'язань та позабалансових статей

МСБО 30 вимагає від банку розкриття суттєвої концентрації його активів і зобов'язань та позабалансових статей за:

- ✓ географічними регіонами;
- ✓ групами клієнтів або галузей;
- ✓ іншими концентраціями ризику.

Також слід розкривати суму суттєвих ризиків в іноземній валюті на нетто-основі.

Приклад розкриття такої інформації наведено у *табл. 31.4*.

Таблиця 31.4. Приклад розкриття інформації про концентрацію активів, зобов'язань і позабалансових статей

дол.

	2003			2002		
	Активи	Зобов'язання	Позабалансові	Активи	Зобов'язання	Позабалансові
Географічні регіони						
Північна Америка	679 829	26 103	57 479	681 958	86 267	146 099
Європа	662 259	778 470	621 316	574 699	662 690	1 117 110
Середній Схід	93 003	184 485	114 984	71 328	216 486	98 236
Інші	279	—	—	10 525	370	198 138
Разом	1 395 370	989 058	793 779	1 338 510	965 813	1 559 583
Галузевий сектор						
Банки та фінанси	314 563	866 483	715 141	482 874	846 513	1 484 248
Переробка	40 535	—	—	40 777	—	—
Торгівля предметами розкоші	336 966	3 797	11 811	224 829	—	1 649
Роздрібна торгівля	356 879	—	—	315 554	—	—
Нерухомість	96 743	—	63 871	68 744	—	72 947
Виробництво і послуги	153 151	—	—	124 366	—	—
Інші	96 533	118 779	2 965	81 366	119 300	739
Разом	1 395 370	989 058	793 779	1 338 510	965 813	1 559 583

Збитки від позик і активів

В процесі своєї діяльності банки звичайно несуть збитки внаслідок безнадійної заборгованості за наданими позиками, авансами та іншими видами кредитів.

У зв'язку з цим банки створюють забезпечення збитків від авансів і позик, які можна поділити на три групи:

- 1) забезпечення збитків, сума яких конкретно визначена;
- 2) забезпечення потенційних збитків;
- 3) забезпечення інших збитків.

Для кожної з наведених груп застосовується відповідний порядок обліку та відображення у фінансовій звітності.

Сума збитків, яка конкретно визначена, визнається як витрати і вираховується з балансової вартості відповідної категорії позик та авансів як сума забезпечення збитків від позик та авансів.

Сума потенційних збитків, яка конкретно не визначена, але, як свідчить досвід, є у портфелі позик та авансів, також вважається витратами і вираховується з балансової вартості позик та авансів як сума забезпечення збитків від авансів та позик.

Оцінка таких збитків здійснюється на основі судження керівництва та послідовно застосовується від одного звітного періоду до іншого.

Створення та сторнування інших забезпечень збитків на додаток до потенційних збитків і збитків, сума яких конкретно визначена, відображається відповідно як зменшення та збільшення нерозподіленого прибутку.

Схематично порядок створення забезпечень збитків від позик та авансів наведено на *рис. 31.1*.



Рис. 31.1. Порядок створення забезпечення збитків від позик та авансів згідно з МСБО 30

Інформація про те, як збитки від позик та авансів вплинули на фінансовий стан та результати діяльності банку, допомагає користувачам фінансових звітів оцінити ефективність використання ресурсів банком.

Відповідно до МСБО 30, банкам слід розкривати:

- ✓ облікову політику, яка описує основу визнання як витрат безнадійних позик і авансів та їх списання;

- ✓ деталі змін у сумі забезпечення збитків від позик та авансів протягом періоду. Зокрема, розкривати окремо: суму, визнану у складі витрат певного періоду як збитки від безнадійних позик та авансів, і суму, нараховану в певному періоді на списані позики та аванси, й суму раніше списаних позик та авансів, сторновану у певному періоді;
- ✓ сукупну суму забезпечення збитків від позик та авансів на дату балансу;
- ✓ сукупну суму, включену до балансу, позик та авансів, відсотки на які не нараховуються, й основу, використану для визначення балансової вартості таких позик та авансів.



ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS

Примітка 9. Поправки та забезпечення збитків від кредитів

Мли швейц. франків	Поправки та забезпечення конкретних сум	Поправки та забезпечення щодо ризику країни	Разом 31.12.02	Разом 31.12.01
Залишок на початок року	7 212	1 006	8 218	10 581
Списання	(2 508)	(28)	(2 536)	(3 008)
Відшкодування	63	7	70	81
Збільшення (зменшення) в поправках, в забезпеченнях кредитних збитків	365	(159)	206	498
Переведення іноземної валюти та інші коригування	(247)	(90)	(337)	66
Залишок на кінець року	4 885	736	5 621	8 218
Мли швейц. франків			31.12.02	31.12.01
Як вирахування із заборгованості банків			443	735
Як зменшення позик			4 812	7 178
Проміжний підсумок			5 255	7 913
Включено до інших зобов'язань, пов'язаних з угодами, та непередбачених зобов'язань			366	305
Разом поправки та забезпечення збитків від кредитів			5 621	8 218

Активи, передані у заставу

Законодавство країни або галузева практика можуть вимагати від банків передавати активи в заставу для забезпечення депозитів та інших зобов'язань. Залучені кошти нерідко є суттєвими щодо їх впливу на оцінку фінансового становища банку. Тому МСБО 30 вимагає від банків розкривати сукупну суму забезпечених зобов'язань, а також характер та балансову вартість активів у заставі як забезпечення.

Далі наведено приклад розкриття такої інформації.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ UBS
Примітка 27. Активи, передані у заставу

Активи, передані у заставу кредитних ліній з центральними банками, позик від центральних іпотечних інститутів, гарантій депозитів ощадних банків, забезпечених депозитів, пов'язаних з учасниками фондової біржі та іпотеки на майно Групи.

Наступна таблиця надає додаткову інформацію щодо активів, переданих у заставу або переданих як забезпечення зобов'язань, та активів, які є об'єктом зберігання права власності за роки, що закінчуються 31 грудня 2002 і 31 грудня 2001. Забезпечення, наведені в таблиці, включають забезпечення, надані за угодами позичання та погашення.

Млн швейц. франків	Балансова сума	Пов'язане зобов'язання	Балансова сума	Пов'язане зобов'язання
	31.12.02	31.12.02	31.12.01	31.12.01
Іпотечні кредити	808	506	1 311	873
Цінні папери	50 945	37 038	204 623	163 134
Основні засоби	129	33	160	89
Інші	2	0	2	0
Разом активів, переданих у заставу	51 884	37 577	206 096	164 096

Розкриття інформації про трастову діяльність банків

Банки нерідко діють як довірені особи і виконують інші фідучіарні функції, пов'язані з утриманням або розміщенням активів від імені фізичних осіб, трастів, пенсійних фондів та інших установ.

Якщо стосунки банку як довіреної особи оформлені юридично, зазначені активи не є активами банку і, відповідно, не відображаються у його балансі.

У випадку коли трастова діяльність банку є значною, цей факт разом з обсягом такої діяльності слід розкривати у фінансовій звітності з огляду на його потенційні зобов'язання в разі неспроможності виконати свої функції довіреної особи.

Наводимо приклад розкриття такої інформації.

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ COMMERZBANK GROUP
(81) Трастові операції

Суми трастових операцій, не відображених в балансі, є такими:

	На 31.12.2002 млн євро	На 31.12.2001 млн євро	Зміна в %
1	2	3	4
Заборгованість банків	27	203	-86,7
Заборгованість клієнтів	168	156	7,7
Інвестиції в інструменти капіталу	466	—	—

Продовження табл.

1	2	3	4
Активи на трастовій основі на ризик третьої сторони	661	359	84,1
Заборгованість банкам	56	183	-69,4
Заборгованість клієнтам	605	176	—
Зобов'язання на трастовій основі на ризик третьої сторони	661	359	84,1

Загальні банківські ризики

Законодавство країни може вимагати від банку або дозволяти йому резервувати суми на загальні банківські ризики, зокрема для покриття майбутніх збитків та інших непередбачених ризиків на додаток до забезпечень збитків від позик та авансів.

Згідно з МСБО 30 будь-які суми, зарезервовані для загальних банківських ризиків, слід розкривати окремо як асигнування нерозподіленого прибутку.

Зменшення зарезервованих сум відображається як збільшення нерозподіленого прибутку і не включається до складу чистого прибутку у звіті про прибутки та збитки.

Операції зв'язаних сторін

Якщо банк здійснює операції із зв'язаними сторонами, йому слід розкривати:

- ✓ характер стосунків зі зв'язаними сторонами, а також інформацію про операції та сальдо, необхідну для розуміння фінансових звітів. Розкриття здійснюється згідно з МСБО 24 та включає розкриття політики банку щодо надання позик зв'язаним сторонам, а також у випадку операцій між зв'язаними сторонами суму, яка є складовою:
- ✓ кожної позики чи авансу, депозитів, акцептів та простих векселів. Розкриття такої інформації може включати сукупні несплачені суми на початок та кінець періоду, а також аванси, депозити, виплати та інші нарахування протягом періоду;
- ✓ кожного з основних видів доходу, витрат на сплату відсотків та виплачених комісійних;
- ✓ суми витрат, визнаних у певному періоді як збитки від позик та авансів, і суми забезпечення на дату балансу;
- ✓ невідомних зобов'язань та непередбачених подій, а також зобов'язань, які виникають від позабалансових статей.

СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО

Особливості обліку сільськогосподарської діяльності, подання та розкриття інформації про неї у фінансовій звітності визначає МСБО 41 “Сільське господарство”. Цей стандарт був затверджений у грудні 2001 року та набрав чинності для фінансових звітів за періоди з 1 січня 2003 року або пізніше.

МСБО 41 застосовується для обліку:

- а) біологічних активів;
- б) сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю;
- в) державних грантів, які пов’язані із сільськогосподарською діяльністю та підпадають під дію положень цього стандарту.

МСБО 41 не поширюється на інші статті, пов’язані із сільськогосподарською діяльністю. Тому для обліку таких статей слід застосовувати відповідні міжнародні стандарти (табл. 32.1).

Таблиця 32.1. Приклади інших стандартів, що застосовуються для обліку сільськогосподарської діяльності.

Об’єкт	МСБО, що застосовується
Земля, що застосовується у сільськогосподарській діяльності	МСБО 16 “Основні засоби” та 40 “Інвестиційна нерухомість”
Нематеріальні активи, пов’язані із сільськогосподарською діяльністю	МСБО 38 “Нематеріальні активи”
Сільськогосподарська продукція у переробці	МСБО 2 “Запаси”

У 2003 і 2004 роках до тексту МСБО 41 було внесено незначні зміни, пов’язані з переглядом МСБО 1, МСБО 2, МСБО 21 та прийняттям МСФЗ 5.

32.1. СУТНІСТЬ ТА РЕЗУЛЬТАТИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

МСБО 41 визначає *сільськогосподарську діяльність* (Agriculture Activity) як управління підприємством біологічною трансформацією біологічних активів для продажу, у сільськогосподарську продукцію або у додаткові біологічні активи.

Прикладами сільськогосподарської діяльності є: тваринництво, лісництво, вирощення однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення).

Різним видам сільськогосподарської діяльності притаманні такі спільні риси:

- а) здатність змінюватися;
- б) управління змінами;
- в) оцінка змін.

Здатність змінюватись є властивістю біологічних активів.

Біологічний актив (Biological Asset) — це жива тварина або рослина. Живі тварини та рослини здатні до біологічної трансформації.

Біологічна трансформація (Biological Transformation) включає процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Результатом біологічної трансформації є зміна кількості або якості існуючих біологічних активів, нові біологічні активи та сільськогосподарська продукція (рис. 32.1).

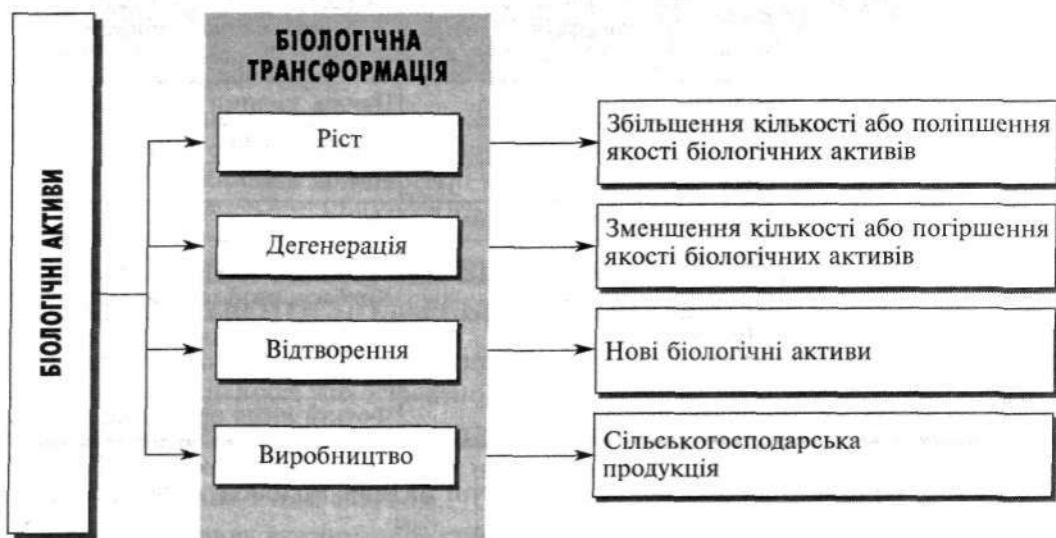


Рис. 32.1. Сутність та результати біологічної трансформації.

Згідно з МСБО 41, **сільськогосподарська продукція (Agriculture Produce)** — це зібраний урожай біологічних активів підприємства.

Відповідно **урожай (Harvest)** означає відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

Управління спрощує біологічну трансформацію шляхом поліпшення або принаймні стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався. Прикладом такого управління є підтримання температурного режиму, освітлення та рівня вмісту харчових речовин на тваринних фермах, внесення мінеральних добрив для підтримання родючості у рослинництві тощо.

Саме управління біологічною трансформацією відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності, пов'язаних з біологічними активами. Тому збирання врожаю з джерел, управління якими не здійснюється (наприклад, морська риболовля та вирубка лісу), не є сільськогосподарською діяльністю.

Складовою управління біологічною трансформацією є оцінка змін біологічних активів. Оцінка змін включає вимірювання та контроль за зміною якості (наприклад, генетичних властивостей, щільність, стиглість, жировий шар, вміст протеїну та міцність волокна) або кількості (наприклад, потомство, вага, кубічні метри, довжина або діаметр волокна та кількість бруньок), викликаних біологічним перетворенням.

Оскільки МСБО 41 не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції, після збирання урожаю слід чітко розрізнити біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки. Тому в МСБО 41 наведено їх приклади (табл. 32.2).

Таблиця 32.2. Приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки після збирання врожаю

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти, які є результатом переробки після збирання врожаю
Вівці	Вовна	Пряжа, килими
Дерева у лісопосадці	Зрубаний ліс	Лісоматеріали
Рослини	Бавовна	Нитки, одяг
	Зібрана цукрова тростина	Цукор
Молочна худоба	Молоко	Сир
Свині	Туші	Ковбаса, розфасована шинка
Куші	Листя	Чай, розфасований тютюн
Виноградники	Виноград	Вино
Фруктові дерева	Зібрані фрукти	Фрукти після переробки

Своєю чергою, з метою обліку біологічні активи поділяють на такі види (рис. 32.2).

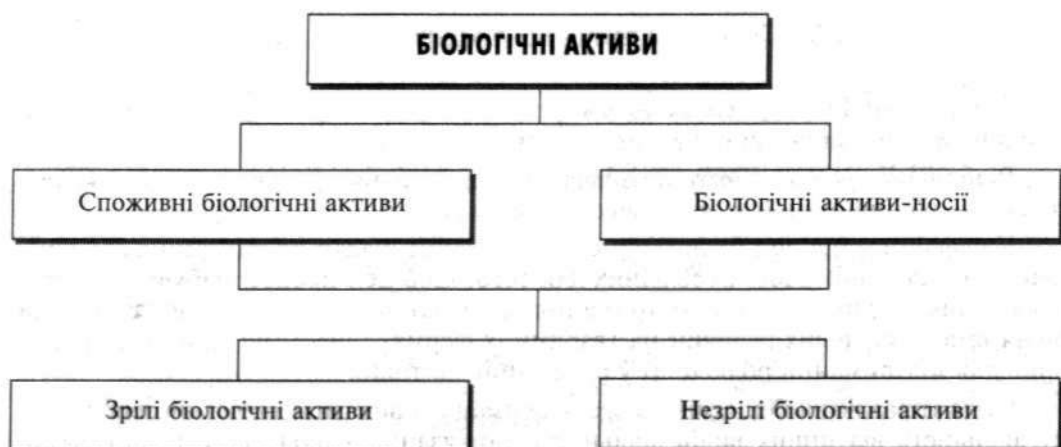


Рис. 32.2. Класифікація біологічних активів

Споживні біологічні активи (*Consumable Biological Assets*) — це біологічні активи, з яких збирають врожай у вигляді сільськогосподарської продукції, або які продають як біологічні активи. Прикладами споживних біологічних активів є: худоба, призначена для виробництва м'яса, худоба, яку утримують з метою продажу; риба у рибгоспах; зернові, такі як кукурудза або пшениця; також ліс, що вирощується для отримання деревини.

Біологічними активами-носіями (*Bearer Biological Assets*) є усі біологічні активи, інші ніж споживні. Прикладом таких активів є худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева та ліс, з якого отримують дрова, а дерева залишають.

Біологічні активи-носії є самовідтворюваними активами, а тому їх не слід розглядати як сільськогосподарську продукцію.

Біологічні активи можуть бути зрілими або незрілими.

Зрілі біологічні активи (*Mature Biological Assets*) — це активи, що набули ознак того, що їх можна зібрати як врожай (для споживних біологічних активів) або ті, з яких періодично можна збирати врожай (для біологічних активів-носіїв).

Біологічні активи, що не набули вказаних ознак, відповідно є **незрілими** (*Immature Biological Assets*).

МСБО 41 не вимагає, але заохочує застосовувати наведену класифікацію з метою окремого розкриття інформації про зрілі та незрілі біологічні активи, а також про споживні та біологічні активи-носії.

32.2. ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ І СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Біологічний актив або сільськогосподарський продукт слід визнавати активом лише за наявності усіх наведених нижче умов:

- а) підприємство контролює актив у результаті минулих подій;
- б) існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом;
- в) справедливую вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити.

При цьому свідченням контролю може бути, зокрема, свідчення про право власності на актив. Наприклад, свідченням контролю худоби з боку підприємства може бути юридично оформлене право власності на худобу та наявність тавра або інших позначень худоби при її придбанні, народженні або відлученні.

Майбутні економічні вигоди звичайно оцінюють, виходячи з суттєвих фізичних ознак, наприклад очікуваної урожайності, приплоду тощо.

Згідно МСБО 41, біологічний актив при первісному визнанні та на кожен дату балансу слід оцінювати за його справедливою вартістю за вирахуванням витрат у місці продажу. Виключенням з цього правила є випадок, коли справедливую вартість біологічного активу не можна достовірно визначити.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай біологічних активів підприємства, також слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу на час збирання врожаю.

В подальшому, з дати коли застосовується МСБО 2 "Запаси" або інший стандарт, зазначена оцінка розглядається як собівартість сільськогосподарської продукції.

Витрати на місці продажу (*Point-of-Sale Costs*) виключають комісійні брокерам та дилерам, збори, що їх стягують регульовані органи та товарні біржі, а також податки та збори з обороту. Транспортні та інші витрати, необхідні для доставки активів на ринок, до витрат на місці продажу не відносяться.

Для спрощення визначення справедливої вартості біологічні активи та сільськогосподарські продукти об'єднуються у групи за певною суттєвою ознакою: віком, якістю тощо. При цьому підприємство звичайно обирає ознаки, які використовують на ринку з метою ціноутворення.

Згідно з МСБО 41, **групою біологічних активів** (*Group of Biological Assets*) є сукупність подібних тварин або рослин.

Визначення справедливої вартості біологічного активу

Підхід до визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції залежить від наявності активного ринку та інших свідчень. Якщо існує активний ринок, то ціни такого ринку є прийнятною основою для визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. Коли підприємство має доступ до кількох активних ринків, воно користується цінами того ринку, на якому збирається діяти.

При відсутності активного ринку для визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції слід використовувати останню ринкову ціну операції з такими активами або скориговані ціни на подібні або комбіновані активи. При цьому доцільно використовувати такі джерела інформації:

- ✓ найостаннішу ринкову ціну операції, за умови, що у період між датою здійснення цієї операції та датою балансу не відбулося значних змін економічних умов;
- ✓ ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць;
- ✓ показники відповідного сегмента, наприклад вартість фруктового саду, виражена в розрахунку піддон на експорт, на бушель чи гектар, або вартість худоби, виражена на кілограм м'яса, тощо.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни при визначенні справедливої вартості підприємство має використовувати теперішню вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою до сплати податків.

При визначенні ставки дисконту та очікуваних грошових потоків підприємство:

- ✓ враховує теперішній стан та місцезнаходження біологічного активу. Теперішній стан біологічного активу не включає ніякого збільшення вартості внаслідок додаткової біологічної трансформації або майбутньої діяльності підприємства, що пов'язана з поліпшенням майбутньої біологічної трансформації, збиранням врожаю та продажем;
- ✓ не враховує грошові потоки для фінансування активів, оподаткування або відновлення біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після вирубки);
- ✓ враховує можливі зміни в очікуваних грошових потоках, у ставці дисконту або у поєднанні цих двох показників. При визначенні ставки дисконту підприємство користується тими самими припущеннями, що і при оцінці очікуваних грошових потоків, аби уникнути наслідків подвійного врахування або ігнорування деяких припущень.

Інколи базою для справедливої вартості може бути собівартість активу.

Собівартість може бути наближенням справедливої вартості, зокрема, коли:

- а) з часу понесення первісних витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці фруктових дерев, висаджені безпосередньо перед датою балансу);
- б) очікується, що біологічна трансформація суттєво не вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощення соснового лісу).

Активний ринок може не існувати для біологічних активів, які фізично невіддільні від землі (наприклад, дерева у лісгосподарстві), але він може існувати для комплексу активів (наприклад, біологічні активи — необроблена земля та заходи з її культивування). В цьому випадку можна використати інформацію, яка стосується комплексу активів. Зокрема, можна із справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливу вартість необробленої землі та заходів з культивування землі, що дозволить отримати справедливу вартість біологічних активів.

Унаслідок використання справедливої вартості (за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу) для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції виникає прибуток або збиток. Прибуток або збиток виникає при первісному визнанні як біологічного активу (наприклад, народження теля означає прибуток), так і сільськогосподарської продукції (внаслідок збирання урожаю). Збиток може виникнути при визнанні біологічних активів, оскільки попередньо оцінені витрати на місці продажу враховуються при визначенні справедливої вартості біологічного активу мінус витрати на місці продажу.

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу або сільськогосподарської продукції за його справедливою вартістю (за вирахуванням витрат у місці продажу) або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу (за вирахуванням витрат у місці продажу), слід відображати у складі доходу або витрат того періоду, в якому вони виникають.

Для ілюстрації оцінки та обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції розглянемо наступні приклади.



ПРИКЛАД 32.1

Основною діяльністю компанії "Лісова пісня" є лісництво. Є така інформація про дерева у лісопосадці компанії станом на 1 січня 2003 року:

Вік дерев	Площа лісопосадки, га	Справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу, дол.
30 років	100	2 200 000
25 років	75	1 410 000
15 років	150	1 000 000
8 років	200	590 000
Разом		5 200 000

Далі наведено інформацію про господарські операції компанії упродовж року.

1. У травні 2003 року компанія "Лісова пісня" засіяла 90 га розсадою та витратила у зв'язку з цим 100 000 дол. Цю операцію було відображено записом, дол.:

<i>Д-т</i> рахунка "Біологічні активи"	100 000
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	100 000.
2. Упродовж року компанія витратила 80 000 дол. на утримання 8 різних дерев, що було відображено записом, дол.:	
<i>Д-т</i> рахунка "Витрати на вирощування"	80 000
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	80 000.
3. У вересні компанія спилила 30-річні дерева. Справедлива вартість отриманих колод за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу дорівнює 2600 000 дол. Отже, у результаті визнання колод за справедливою вартістю отримано прибуток у розмірі 400 000 дол. (2 600 000 – 2 200 000). В бухгалтерському обліку це буде відображено записом, дол.:	
<i>Д-т</i> рахунка "Запаси"	2 600 000
<i>К-т</i> рахунка "Прибуток від визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат у місці продажу)"	400 000
<i>К-т</i> рахунка "Біологічні активи"	2 200 000.
4. У жовтні компанія витратила на обробку колод 1 400 000 дол, що було відображено записом, дол.:	
<i>Д-т</i> рахунка "Запаси"	1 400 000
<i>К-т</i> рахунка "Грошові кошти"	1 400 000.
5. У листопаді 70% колод було продано за 3 000 000 дол. Отже, собівартість проданих колод дорівнює:	
$(2\,600\,000 + 1\,400\,000) \cdot 0,7 = 2\,800\,000$ дол.	
У складі цієї суми 1 820 000 дол. (2 600 000 · 0,7) становить вартість колод за їх справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу. Виходячи з цього, слід зробити такі бухгалтерські записи, дол.:	
<i>Д-т</i> рахунка "Грошові кошти"	3 000 000
<i>К-т</i> рахунка "Дохід від продажу"	3 000 000
<i>Д-т</i> рахунка "Собівартість продажу"	980 000
<i>Д-т</i> рахунка "Прибуток від зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції (за вирахуванням витрат у місці продажу)"	1 820 000
<i>К-т</i> рахунка "Запаси"	2 800 000.
6. У листопаді компанія продала 25 га 25-річних дерев за 600 000 дол. Справедлива вартість цих дерев за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу на початок року була 470 000 дол. Продаж ділянки лісу буде відображено таким записом, дол.:	
<i>Д-т</i> рахунка "Грошові кошти"	600 000
<i>К-т</i> рахунка "Біологічні активи"	470 000
<i>К-т</i> рахунка "Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів (за вирахуванням витрат у місці продажу)"	130 000.
7. На 31 грудня 2003 року справедлива вартість лісу за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу становила 2 780 000 дол. Виходячи з цього, визначимо зміну оцінки лісу компанії на звітну дату:	

Балансова вартість на початок року	5 200 000
Витрати на нові насадження	100 000
Зібрано урожай	(2 200 000)
Продано	(470 000)
Балансова вартість на кінець року	<u>2 630 000.</u>

Отже, маємо прибуток від зміни вартості лісу у сумі 120 000 дол. (2 750 000 – 2 630 000), який слід відображати записом, дол.:

Д-т рахунка "Біологічні активи"	120 000
К-т рахунка "Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів (за вирахуванням витрат у місці продажу)"	120 000.

Приклад 32.1 пов'язаний з обліком споживних біологічних активів. Тепер розглянемо приклад обліку біологічних активів-носіїв.



ПРИКЛАД 32.2

Компанія "Райські яблука" має яблуневий сад, який було закладено у 1997 році. Яблука, придатні для продажу, сад почав приносити у 2003 році. 80% яблук компанія реалізує одразу після збирання урожаю, а решту 20% яблук визнає запасами на дату звітності. Справедлива вартість яблунь за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу на 30 червня 2002 року (попередню дату звітності) становила 200 000 дол.

Далі наведено господарські операції компанії упродовж звітного року.

1. Загальна сума поточних витрат компанії (оплата праці, оренда тощо) становила 80 000 дол. та була відображена записом:

Д-т рахунків різних витрат	80 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	80 000.

2. Справедлива вартість зібраного урожаю яблук за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу дорівнює 240 000 дол, а витрати, пов'язані зі збором та пакуванням урожаю становили 60 000 дол. Цю операцію слід відобразити таким записом, дол:

Д-т рахунка "Запаси"	240 000
К-т рахунка "Прибуток від визнання біологічних активів із застосуванням справедливої вартості (за вирахуванням витрат у місці продажу)"	240 000
Д-т рахунка "Витрати на збір та пакування врожаю"	60 000
К-т рахунка "Грошові кошти"	60 000.

3. Частина (80%) зібраного урожаю було продано одразу після його збирання за 192 000 дол. (240 000 · 0,8), що було відображено записами:

Д-т рахунка "Грошові кошти"	192 000
К-т рахунка "Дохід від продажу"	192 000

одночасно

Д-т рахунка "Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів (за вирахуванням витрат у місці продажу)" 192 000

К-т рахунка "Запаси" 192 000.

4. На 30 червня 2003 року справедлива вартість яблуневого саду становила 220 000 дол. Отже, дохід від зміни справедливої вартості (за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу) яблунь дорівнює:

Балансова вартість яблунь на, дол.:

початок звітного року 200 000

кінець звітного року 220 000

Зміна вартості 20 000.

На суму визнаної зміни вартості яблунь слід скласти такий бухгалтерський запис, дол.:

Д-т рахунка "Біологічні активи" 20 000

К-т рахунка "Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів" (за вирахуванням витрат у місці продажу) 20 000.

Біологічні активи, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо

МСБО 41 передбачає, що справедливу вартість сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю можна завжди достовірно оцінити. Проте цей стандарт допускає, що при первісному визнанні біологічного активу може бути неможливо достовірно оцінити його справедливу вартість. Але таке припущення стосується лише первісного визнання біологічного активу, для якого немає визначених ринком цін або вартостей, і для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості, очевидно, недостовірні. В такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю за вирахуванням накопичених амортизаційних відрахувань та накопичених збитків від зменшення корисності.

При визначенні собівартості, накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності застосовуються відповідно МСБО 2 "Запаси", МСБО 16 "Основні засоби" та МСБО 36 "Зменшення корисності активів".

Щойно з'явиться можливість визначити справедливу вартість такого біологічного активу, підприємству слід оцінювати його за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу. Відповідно щойно непоточний актив задовольнятиме критерії, які дозволяють класифікувати його як утримуваний для продажу згідно з МСФЗ 5, припускається, що справедливу вартість цього активу можна достовірно визначити. Підприємство, яке раніше оцінило біологічний актив за його справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу), повинно продовжувати застосовувати таку оцінку до списання цього активу з балансу.

Державні гранти, пов'язані з біологічними активами

Державні гранти, пов'язані з біологічним активом, оціненим за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат у місці продажу) слід обліковувати згідно з МСБО 41 "Сільське господарство". Безумовний державний грант, пов'язаний з

біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю (за вирахуванням витрат у місці продажу), визнається доходом лише тоді, коли кошти державного гранта можна отримати.

Умовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат у місці продажу), визнається доходом лише тоді, коли умови надання такого гранту виконані. Прикладами умовних державних грантів є гранти, які вимагають щоб підприємство:

- ✓ не займалось певним видом сільськогосподарської діяльності протягом трьох років;
- ✓ здійснювало сільськогосподарську діяльність у певній місцевості упродовж п'яти років.

Це означає, що такі державні гранти не визнаються доходом, доки не минуло відповідно три та п'ять років.

Але якщо умови надання державного гранту дозволяють залишати частину державного гранту після того, як час минув, підприємство визнає державний грант як дохід на пропорційній часу основі.

Державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його собівартістю (за вирахуванням амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності), обліковують згідно з МСБО 20 "Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу".

32.3. ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів", біологічні активи слід наводити окремою статтею безпосередньо в балансі. Поряд з тим у фінансових звітах або у примітках до них підприємство має наводити інформацію про:

- ✓ кожен групу біологічних активів (в кількісному виразі або в описовій формі);
- ✓ характер видів своєї діяльності, у яких задіяно кожен з груп біологічних активів;
- ✓ нефінансові показники (або попередні оцінки кількісних фізичних характеристик) кожної з груп біологічних активів підприємства на кінець періоду та обсяги виробництва сільськогосподарської продукції протягом цього періоду;
- ✓ наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язання;
- ✓ суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів;
- ✓ стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю.

Також слід розкривати таку інформацію про оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції та наслідки її зміни:

- ✓ методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю та кожної групи біологічних активів;

- ✓ справедливу вартість (за вирахуванням оцінених витрат у місці продажу) сільськогосподарської продукції, визначених на час збирання врожаю;
- ✓ сукупний прибуток, що виникає протягом звітного періоду при первісному визнанні біологічних активів або сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості (за вирахуванням оцінених витрат у місці продажу) біологічних активів.

Для пояснення зміни вартості біологічних активів підприємство має надавати узгодження балансової вартості цих активів на початок і кінець звітного періоду. Таке узгодження повинне включати зміни балансової вартості біологічних активів протягом звітного періоду у такому розрізі:

- а) прибуток або збиток, отримані внаслідок зміни справедливої вартості (за вирахуванням оцінених витрат у місці продажу);
- б) збільшення внаслідок придбання;
- в) зменшення внаслідок продажу та біологічні активи, утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5;
- г) зменшення внаслідок збирання врожаю;
- ґ) збільшення внаслідок об'єднання бізнесу;
- д) чисту курсову різницю, що виникає після переведення фінансових звітів в різну валюту подання і переведення закордонної діяльності в валюту подання підприємства, що звітує;
- е) інші зміни.

Справедлива вартість біологічного активу мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу може змінюватися як внаслідок фізичних змін, так і внаслідок змін цін на ринку.

Тому МСБО 41 рекомендує розкривати інформацію про величину зміни справедливої вартості мінус попередньо оцінені витрати на реалізацію за групами або іншим чином, включену до чистого прибутку або збитку внаслідок фізичних змін або цінових змін. Таке окреме розкриття фізичних та цінових змін особливо корисне для прогнозування, коли цикл виробництва перевищує один рік.

Для ілюстрації методики визначення впливу фізичних та цінових змін на оцінку біологічних активів розглянемо такий приклад.



ПРИКЛАД 32.3

Є такі дані про стадо компанії "Золоте руно"

	2003			2002		
	Кількість	Вартість	Разом	Кількість	Вартість	Разом
1	2	3	4	5	6	7
Ягнята	1 059	50	52 950	1 040	40	41 600
2-річні вівці	958	65	62 270	920	50	46 000
4-річні вівці	660	60	39 600	780	45	35 100
6-річні вівці	330	60	19 800	346	45	15 570
Інші	313	50	15 650	331	42	13 902

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6	7
Вівці	13	30	390	10	30	300
Барани	47	150	7 050	40	120	4 800
Разом	3 380		197 710	3 467		157 272

Далі наведено аналіз впливу фізичних та цінових змін на справедливу вартість стада.

Справедлива вартість (за вирахуванням витрат у місці продажу) стада на 1 липня 2002 року		157 272	
Збільшення справедливої вартості (за вирахуванням оцінених витрат у місці продажу) внаслідок зміни ціни:			
1 040 · (50 – 40)		10 400	
920 · (65 – 50)		13 800	
660 · (60 – 45)		9 900	
330 · (60 – 45)		4 950	
313 · (50 – 42)		2 504	
10 · (30 – 30)		—	
40 · (150 – 120)		1 200	42 754.
Зменшення в справедливій вартості (за вирахуванням витрат у місці продажу) внаслідок фізичних змін:			
\$50 · (1 059 – 1 040)		950	
\$65 · (958 – 920)		2 470	
\$45 · (660 – 780)		(5 400)	
\$45 · (330 – 346)		(720)	
\$42 · (313 – 331)		(756)	
\$30 · (13 – 10)		90	
\$150 · (47 – 40)		1 050	(2 316)
Справедлива вартість (за вирахуванням витрат у місці продажу) стада на 30 червня 2003 року			<u>197 710.</u>

Далі наведено приклади надання (табл. 32.3—32.6) та розкриття загальної інформації про сільськогосподарську діяльність.

Таблиця 32.3. Баланс КСП “Простоквашино” на 31 грудня 2003 року

тис. грн

Стаття	31 грудня 2003 р.	31 грудня 2002 р.
1	2	3
АКТИВИ		
Непоточні активи		
Молодняк молочної домашньої худоби	26 030	23 865
Доросла молочна домашня худоба	186 495	205 920
Проміжний підсумок: біологічні активи	212 525	229 785
Основні засоби	731 325	704 900
Разом непоточні активи	943 950	934 685

Продовження табл. 32.3

1	2	3
Поточні активи		
Запаси	41 475	35 325
Дебіторська заборгованість	39 000	32 500
Грошові кошти	10 000	5 000
Разом поточні активи	90 475	72 825
Разом активи	1 034 325	1 007 510
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Власний капітал		
Статутний капітал	500 000	500 000
Нерозподілений прибуток	451 414	432 500
Разом власний капітал	951 414	932 500
Поточні зобов'язання		
Кредиторська заборгованість	82 911	75 010
Разом поточні зобов'язання	82 911	75 010
Разом власний капітал та зобов'язання	1 034 325	1 007 510

Таблиця 32.4. Звіт про прибутки та збитки КСП "Простоквашино" за рік, що закінчився 31 грудня 2003 року

Стаття	Сума, тис. грн
Справедлива вартість виробленого молока	259 120
Прибуток від зміни справедливої вартості (за вирахуванням витрат у місці продажу) молочної худоби	19 965
	279 085
Використані запаси	(68 762)
Витрати на персонал	(63 641)
Витрати на амортизацію	(7 625)
Інші операційні витрати	(98 546)
	(238 574)
Прибуток до оподаткування	40 511
Витрати з податку на прибуток	(21 597)
Чистий прибуток за період	18 914

Таблиця 32.5. Звіт про зміни у власному капіталі КСП "Простоквашино"

тис. грн

Стаття	Статутний капітал	Нерозподілений прибуток	Разом
Залишок на 1 січня 2003 р.	500 000	432 500	932 500
Чистий прибуток за період	—	18 914	18 914
Залишок на 31 грудня 2003 р.	500 000	451 414	951 414

Таблиця 32.6. Звіт про рух грошових коштів КСП "Простоквашино" за рік, що закінчився 31 грудня 2003 року

Стаття	Сума, тис. грн
Рух грошових коштів від операційної діяльності	
Надходження від продажу молока	249 014
Надходження від продажу худоби	53 956
Сплачено постачальникам та працівникам	(230 416)
Сплачено за худобу	(11 907)
	<u>60 647</u>
Сплачені податки на прибуток	(21 597)
Чисті грошові кошти від операційної діяльності	<u>39 550</u>
Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності	
Придбання основних засобів	(34 050)
Чисті грошові кошти від інвестиційної діяльності	<u>(34 050)</u>
Чисте збільшення грошових коштів	<u>5 000</u>
Грошові кошти на початок року	<u>5 000</u>
Грошові кошти на кінець року	<u><u>10 000</u></u>

ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ КСП "ПРОСТОКВАШИНО" ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ 31 грудня 2003 року

1. Операційна діяльність

КСП "Простоквашино" займається виробництвом молока для постачання різним клієнтам. На 31 грудня 2003 р. підприємство утримувало 409 корів, здатних давати молоко (зрілі активи) та 117 телиць, яких вирощують для отримання молока у майбутньому (незрілі активи). Підприємство виробляє 147594 кг молока, справедлива вартість якого за вирахуванням попередньо оцінених витрат у місці продажу дорівнювала 259120 тис грн (тобто оцінюється під час отримання молока) у році, який закінчився 31 грудня 2003 року.

2. Облікова політика

Худоба та молоко

Худоба оцінюється за справедливою вартістю за вирахуванням попередньо оцінених витрат у місці продажу. Справедлива вартість визначається на основі ринкових цін на худобу подібного віку, породи та генетичної цінності. Молоко спочатку оцінюють за його справедливою вартістю за вирахуванням попередньо оцінених витрат у місці продажу під час отримання. Справедлива вартість молока визначається на основі ринкових цін у даному регіоні.

3. Біологічні активи

Узгодження балансової вартості молочної худоби	2003 р.
Балансова вартість на 1 січня 2003 р.	229 785
Збільшення внаслідок придбання	13 125
Прибуток унаслідок зміни справедливої вартості (за вирахуванням попередньо оцінених витрат у місці продажу), які відносяться до фізичних змін	7 675

Прибуток унаслідок змін справедливої вартості (за вирахуванням попередньо оцінених витрат у місці продажу), які відносяться до фізичних змін	12 290
Зменшення від продажу	(50 350)
Балансова вартість на 31 грудня 2003 р.	<u>212 525.</u>

4. Стратегія управління фінансовими ризиками

Підприємство доступне фінансовим ризикам, які виникають від змін цін на молоко. Підприємство не передбачає, що ціни на молоко значно зменшаться у близькому майбутньому і тому не уклало контракти з метою управління ризиком зменшення цін на молоко. Підприємство регулярно переглядає свої перспективи щодо цін на молоко, враховуючи необхідність активного управління фінансовими ризиками.

МСБО 41 вимагає також розкриття додаткової інформації про біологічні активи, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо. Зокрема, щодо біологічних активів, відображених за собівартістю (за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності), слід розкривати таку інформацію:

- ✓ опис біологічних активів;
- ✓ пояснення, чому неможливо достовірно оцінити справедливу вартість;
- ✓ якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого, найбільш ймовірно, знаходиться справедлива вартість;
- ✓ застосований метод нарахування амортизації;
- ✓ валову балансову вартість та накопичену амортизацію (у сукупності з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Якщо протягом звітного періоду підприємство оцінює біологічні активи за їхньою собівартістю (за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності), то йому слід розкривати прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів. При цьому окремо слід надавати узгодження балансової вартості зазначених біологічних активів на початок та кінець звітного періоду, в якому слід показувати наступні суми, включені до складу доходів (прибутків) і витрат (збитків):

- ✓ збитки від зменшення корисності;
- ✓ сторнування збитків від зменшення корисності;
- ✓ амортизацію.

Якщо упродовж звітного періоду стало можливим достовірно визначити справедливу вартість біологічних активів, які первісно були відображені за собівартістю (за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності), то підприємству слід наводити наступну інформацію щодо таких біологічних активів:

- ✓ опис біологічних активів;
- ✓ пояснення, чому стало можливо достовірно оцінити справедливу вартість;
- ✓ вплив змін.

Підприємству слід також розкривати інформацію про державні гранти, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю:

- ✓ характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансових звітах;
- ✓ невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти;
- ✓ очікувані значні зменшення розміру державних грантів.

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ПРОГРАМ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Первісно МСБО 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення” було прийнято в червні 1986 року. В 1994 році стандарт був переформатований. Незважаючи на те що МСБО 19 “Виплати працівникам” було переглянуто двічі, МСБО 26 залишився без змін, і Рада з Міжнародних стандартів не планує перегляд стандарту.

МСБО 26 слід застосовувати до звітів щодо програм пенсійного забезпечення при веденні обліку та складанні звітів. МСБО 26 не містить вимогу оприлюднення таких звітів пенсійними програмами. Проте якщо такі звіти складені пенсійною програмою, в такому випадку вимоги стандарту будуть застосовуватися до них.

МСБО 26 розглядає програму пенсійного забезпечення як окрему одиницю звітності, відокремлену від працедавців — учасників програми. Слід зазначити, що цей стандарт також застосовується до програм пенсійного забезпечення, які мають спонсорів, інших, ніж працедавці (наприклад, групи працедавців або комерційні асоціації). Отже, цей стандарт розглядає облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення для всіх учасників як групи. Він не розглядає звіти окремим учасникам щодо їхніх прав на пенсійне забезпечення.

Стандарт застосовує однакову основу обліку та складання звітності для неофіційних угод щодо пенсійного забезпечення та офіційних програм пенсійного забезпечення. Положення стандарту розповсюджуються на окремі фонди, які можуть мати або не мати окремий юридичний статус, довірених осіб, до яких надходять внески, та через які виконується виплата пенсій.

МСБО 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення” також застосовується до програм пенсійного забезпечення, активи яких інвестовані в страхові компанії, за виключенням контракту зі страховою компанією, який укладено на ім'я визначеного учасника або групи учасників, а зобов'язання щодо пенсійного забезпечення є відповідальністю виключно страхової компанії.

33.1 СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ПРОГРАМ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Програми пенсійного забезпечення (Retirement Benefit Plans) — 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 інколи називають пенсійними схемами, схемами пенсійного забезпечення або пенсійними планами. Більшість програм

пенсійного забезпечення оснований на офіційних угодах між працедавцем та службовцями, як окремими особами, так і групами.

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 (Defined Contribution Plans) — 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 (Defined Benefit Plans) — 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.

Визначення обох типів програм було змінено при перегляді МСБО 19 “Виплати працівникам” у 1998 році. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку врахувала, що визначення програм, наведені у попередній редакції МСБО 19, були незадовільні, оскільки вони спрямовані швидше на забезпечення, отримані службовцями, ніж на витрати, понесені працедавцем. Зміни, внесені до МСБО 19, не вплинули на застосування МСБО 26.

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

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

Фінансова звітність програми пенсійного забезпечення включає будь-які активи та прибутки на ці активи. Слід зазначити, що 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. Оприлюднення звіту може вимагатися законодавством або умовами програми. У стандарті використовується термін “учасники програми пенсійного забезпечення”.

Учасники (Participants) — це учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати у вигляді пенсій згідно з даною програмою.

До учасників звичайно включають працівників підприємства, які є членами (учасниками) програми, і всіх осіб, які мають (отримують) право на забезпечення за програмою, наприклад, дружина або чоловік, або їхні діти, або звільнені працівники.

33.2. ЗВІТНІСТЬ ПРОГРАМИ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ З ВИЗНАЧЕНИМ ВНЕСКОМ

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 та 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, базуючих 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 звітного періоду;
- ✓ опис політики фінансування.

Приклад звіту програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском наведено у *табл. 33.1*.

Таблиця 33.1. Програма пенсійного забезпечення з визначеним внеском.
Звіт про чисті активи, наявні для виплат 31 грудня 2003 року

тис. дол.

Стаття	Сума
1	2
Активи	
<i>Інвестиції за справедливою вартістю</i>	
Урядові цінні папери американських компаній	5,000
Муніципальні облігації американських компаній	3,000
Інструменти капіталу американських компаній	3,000
Інструменти капіталу неамериканських компаній	3,000
Боргові цінні папери американських компаній	2,000
Корпоративні облігації неамериканських компаній	2,000
Інші	<u>1,000</u>
Разом інвестиції	19,000

Продовження табл. 33.1

1	2
<i>Дебіторська заборгованість</i>	
Суми, що підлягають отриманню від брокерів від продажу цінних паперів	15,000
Нараховані відсотки	5,000
Дивіденди, що підлягають отриманню	<u>2,000</u>
Разом дебіторська заборгованість	<u>22,000</u>
Грошові кошти	<u>5,000</u>
Разом активи	<u>46,000</u>
Зобов'язання	
<i>Кредиторська заборгованість</i>	
Суми, що належить сплатити брокерам на придбання цінних паперів	10,000
Виплати, що належать до сплати учасникам, — нараховані та несплачені	<u>11,000</u>
Разом кредиторська заборгованість	<u>21,000</u>
Нараховані витрати	<u>11,000</u>
Разом зобов'язання	<u>32,000</u>
Чисті активи, наявні для виплат	<u>14,000</u>

Активи включають інвестиції програми.

Фінансові активи, які мають фіксовану вартість погашення та були придбані для виконання зобов'язань згідно з програмою пенсійного забезпечення або певних її частин, можуть відображатися за справедливою вартістю (ринковою вартістю) або за сумами, що базуються на їх остаточній вартості погашення, припускаючи існування постійної норми прибутку до строку погашення. Всі інші фінансові активи слід оцінювати за справедливою вартістю, якою у випадку з ринковими цінними паперами є, звичайно, ринкова вартість.

Якщо утримуються інвестиції програми пенсійного забезпечення, такі як інвестиційна власність підприємства, їх слід оцінювати за справедливою вартістю на підставі МСБО 40. Якщо їх справедливу вартість оцінити неможливо, слід зробити розкриття причин того, чому не використовується справедлива вартість. У випадку якщо інвестиції програми пенсійного забезпечення обліковуються не за справедливою або ринковою вартістю, а на основі інших сум, то, як правило, наводять розкриття і справедливої вартості.

Активи, використані в діяльності програми, визнаються і оцінюються згідно з відповідними Міжнародними стандартами фінансової звітності. Наприклад, будь-які основні засоби програми обліковуються згідно з МСБО 16.

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском не включає актуарну вартість, оскільки відсутні обіцяні виплати. Натомість виплати визнаються на основі внесків до Пенсійного фонду і інвестиційним доходом від них. Звіт може містити актуарну оцінку розміру майбутніх виплат, базуючись на поточних внесках і вартості активу, припущеннях щодо розмірів майбутніх внесків та доходів на активи програми.

33.3 РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ПРОГРАМИ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ З ВИЗНАЧЕНОЮ ВИПЛАТОЮ

Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою, виплата обіцяних пенсій залежить від фінансового стану програми та спроможності тих, хто робить внески, здійснювати внески до програми у майбутньому, а також від результатів інвестиційної діяльності та ефективності програми.

Учасники програми зацікавлені в оцінці співвідношення між накопиченими джерелами та виплатами за програмою, іншими словами, чи достатньо ресурсів має програма для забезпечення належних виплат. У випадку неможливості створення окремого фонду активи програми звичайно обмежені для забезпечення виконання забезпечень працедавців щодо належних виплат.

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою і повинен містити:

✓ 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 (*табл. 33.2*)

або

✓ звіт про чисті активи, наявні для виплат, разом з приміткою, де розкривається актуарна теперішня вартість обіцяної пенсії (з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат) (*табл. 33.3*) або посилання на цю інформацію у звіті актуарія, що додається.

Таблиця 33.2. Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою.

Звіт про чисті активи, наявні для виплат, актуарну теперішню вартість накопичених пенсійних виплат та програма надлишку або дефіциту на 31 грудня 2003 року

тис. дол.

Стаття	Сума
1	2
1. Звіт про чисті активи, наявні для виплат	
Активи	
<i>Інвестиції за справедливою вартістю</i>	
Урядові цінні папери американських компаній	50,000
Муніципальні облігації американських компаній	30,000
Інструменти капіталу американських компаній	30,000
Інструменти капіталу неамериканських компаній	30,000
Боргові цінні папери американських компаній	20,000
Корпоративні облігації неамериканських компаній	20,000
Інші	10,000
Разом інвестиції	190,000
<i>Дебіторська заборгованість</i>	
Суми, що належать отриманню від брокерів від продажу цінних паперів	150,000
Нараховані відсотки	50,000
Дивіденди, що підлягають отриманню	20,000
Разом дебіторська заборгованість	220,000
Грошові кошти	50,000
Разом активи	460,000

Продовження табл. 33.2

1	2
Зобов'язання	
<i>Кредиторська заборгованість</i>	
Суми, що належить сплатити брокерам на придбання цінних паперів	100,000
Виплати, що належать до сплати учасникам, — нараховані та несплачені	<u>110,000</u>
Разом кредиторська заборгованість	<u>210,000</u>
Нараховані витрати	<u>110,000</u>
Разом зобов'язання	<u>320,000</u>
Чисті активи, наявні для виплат	<u>140,000</u>
2. Актуарна теперішня вартість накопичених програмних виплат	
Гарантовані виплати	100,000
Негарантовані виплати	<u>20,000</u>
Разом	<u>120,000</u>
3. Перевищення чистих активів, наявних для виплат над актуарною теперішньою вартістю накопичених програмних виплат	
	<u>20,000</u>

Таблиця 33.3. Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою.

Звіт про чисті активи, наявні для виплат, актуарну теперішню вартість накопичених пенсійних виплат на 31 грудня 2003 року

тис. дол.

Стаття	Сума
1	2
1. Звіт про чисті активи, наявні для виплат	
<i>Інвестиції за справедливою вартістю</i>	
Урядові цінні папери американських компаній	50,000
Муніципальні облігації американських компаній	30,000
Інструменти капіталу американських компаній	30,000
Інструменти капіталу неамериканських компаній	30,000
Боргові цінні папери американських компаній	20,000
Корпоративні облігації неамериканських компаній	20,000
Інші	<u>10,000</u>
Разом інвестиції	190,000
<i>Дебіторська заборгованість</i>	
Суми, що належать отриманню від брокерів за реалізовані цінні папери	150,000
Нараховані відсотки	50,000
Дивіденди, що підлягають отриманню	<u>20,000</u>
Разом дебіторська заборгованість	<u>220,000</u>
Грошові кошти	<u>50,000</u>
Разом активи	460,000

Продовження табл. 33.3

1	2
Зобов'язання	
<i>Кредиторська заборгованість</i>	
Суми, що підлягають сплаті брокерам на придбання цінних паперів	100,000
Виплати учасникам – нараховані та несплачені	<u>110,000</u>
Разом кредиторська заборгованість	<u>210,000</u>
Нараховані витрати	<u>110,000</u>
Разом зобов'язання	<u>320,000</u>
Чисті активи, наявні для виплат	<u>140,000</u>
2. Актуарна теперішня вартість накопичених нарахованих виплат за програмою	
Гарантовані виплати	100,000
Негарантовані виплати	<u>20,000</u>
Разом	<u>120,000</u>

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;
- ✓ докладної інформації щодо інвестицій, які перевищують або 5% чистих активів, наявних для виплат, або 5% цінних паперів будь-якого класу чи типу;
- ✓ докладної інформації про будь-яку інвестицію в працівника;
- ✓ інших зобов'язань, крім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Чисті активи, наявні для виплат (*Net Assets Available for Benefits*), — це активи програми пенсійного забезпечення мінус зобов'язання, крім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Активи включають інвестиції програми.

Фінансові активи, які мають фіксовану вартість погашення та які були придбані для виконання зобов'язань згідно з програмою пенсійного забезпечення, або певних частин програми, можуть відобразитися за справедливою вартістю (ринковою вартістю) або за сумами, що базуються на їх остаточній вартості погашення, припускаючи існування постійної норми прибутку, іншими словами, на основі амортизації собівартості. Всі інші фінансові активи слід вимірювати за справедливою вартістю, яка у випадку ринкових цінних паперів є ринковою вартістю. Інвестиційну власність слід вимірювати за справедливою вартістю, що базується на положеннях МСБО 40. Якщо неможливо визначити справедливу вартість будь-якого активу програми, слід розкривати причини, з яких не використовується справедлива вартість.

Активи, які використовуються в діяльності програми, визнаються і вимірюються згідно з відповідними МСФЗ.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій (*Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits*) — це теперішня вартість очікуваних виплат (згідно з програмою пенсійного забезпечення) нинішнім та колишнім працівникам, пов'язаних із послугами, які вже були надані.

АктUARна теперішня вартість обіцяного пенсійного забезпечення повинна базуватися на виплатах, що були обіцяні згідно з умовами програми пенсійного забезпечення відповідно до послуг, наданих працівником підприємству на поточну дату. При цьому використовуються поточні або прогнозовані рівні заробітної плати з розкриттям інформації про застосовану базу. Слід також розкривати вплив будь-якої зміни в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяної пенсії.

МСБО 19 “Виплати працівникам” вимагає використовувати прогнозовані рівні заробітної плати при визначенні витрат і зобов’язань фінансової звітності працедавців. Слід зазначити, що МСБО 26 надає більшої гнучкості при складанні звіту програми пенсійного забезпечення.

МСБО 26 не містить положень щодо актуарного методу, який слід використовувати при складанні звіту програми пенсійного забезпечення. Навпаки, вибір методів для використання при складанні фінансової звітності працедавця було поступово скорочено після перегляду МСБО 19 “Виплати працівникам”.

Сьогодні МСБО 19 вимагає використовувати *метод нарахування прогнозованих одиниць (Projected Unit Credit Method)*, але МСБО 26 не вимагає використовувати *окремий метод (Particular Method)*. МСБО 19 вимагає використання уточненої актуарної вартості, незважаючи на деякі дозволені відступи.

МСБО 26 підтверджує, що актуарні оцінки здійснюються не частіше, ніж один раз на три роки. Якщо актуарна оцінка ще не була підготовлена на дату звіту, за основу слід брати останню оцінку із зазначенням дати цієї оцінки.

Виплати за програмою пенсійного забезпечення можуть бути гарантованими або негарантованими.

Гарантовані виплати (Vested Benefits) — це виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшого строку роботи.

Це визначення узгоджується з визначенням, наведеним у МСБО 19.

У звіті необхідно пояснити зв’язок між актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій та чистими активами, наявними для пенсійного забезпечення, а також політику фінансування обіцяних виплат. Таке пояснення може надаватися у вигляді інформації про адекватність запланованого майбутнього фінансування та політики фінансування, які базуються на прогнозованих розмірах заробітної плати. Воно може бути включеним у фінансову інформацію або звіт актуарія.

Пояснення повинні охоплювати будь-які непорозуміння щодо зв’язку між актуарною теперішньою вартістю та активами програми пенсійного забезпечення подібно до сутності зобов’язань.

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;
- ✓ внески працівників;
- ✓ 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.

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинен також містити:

- ✓ виклад суттєвих аспектів облікової політики, включаючи метод, використаний для розрахунку актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій;
- ✓ опис програми та впливу будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду;
- ✓ дату актуарної оцінки, якщо вона не була підготовлена на дату звіту;
- ✓ опис суттєвих актуарних припущень;
- ✓ вплив будь-яких змін в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.

Приклад звіту подано у *табл. 33.4*.

Таблиця 33.4. Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою.

Звіт про зміни в чистих активах, наявні для виплат
на 31 грудня 2003 року

тис. дол.

Стаття	Сума
1	2
<i>Інвестиційний прибуток</i>	
Дохід від відсотка	40,000
Дохід від дивідендів	10,000
Чисте звільнення (нереалізований прибуток) в справедливій вартості інвестицій	<u>10,000</u>
Разом інвестиційний прибуток	60,000
<i>Програма внесків</i>	
Внески працеводців	50,000
Внески працівників	<u>50,000</u>
Разом план внесків	<u>100,000</u>
Разом додається до вартості чистих активів	<u>160,000</u>
<i>Програма виплат</i>	
Пенсії (річні)	30,000
Загальна сума виплат за пенсією	30,000
Допомога при звільненні	10,000
Виплати при звільненні за старістю	<u>15,000</u>
Разом виплати за програмою	<u>85,000</u>
Разом вирахування з вартості чистих активів	<u>85,000</u>
<i>Чисті активи, наявні для виплат на:</i>	
початок року	65,000
кінець року	140,000

АЛФАВІТНИЙ ПОКАЖЧИК ТЕРМІНІВ

	Розділ	Стор.		Розділ	Стор.
<i>Актив (Asset)</i>	3	38	<i>Вартість раніше наданих послуг (Past Service Cost)</i>	18	492
<i>Активи програми (Plan Assets)</i>	18	495	<i>Вартість, яка підлягає амортизації (Depreciable Amount)</i>	8	177
<i>Активи сегмента (Segment Assets)</i>	25	696	<i>Вбудований похідний інструмент (Embedded Derivative)</i>	19	518
<i>Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам (Assets Held by a Long-Term Employee Benefit Fund)</i>	18	495	<i>Визнання (Recognition)</i>	2	26
<i>Активний ринок (Active Market)</i>	9	226	<i>Визначена підприємством вартість (Entity-Specific Value)</i>	8	172
<i>АктUARна теперішня вартість обіцяних пенсій (Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits)</i>	33	844	<i>Виплати по закінченні трудової діяльності (Post-Employment Benefits)</i>	18	488
<i>АктUARні прибутки та збитки (Actuarial Gains and Losses)</i>	18	496	<i>Виплати працівникам (Employee Benefits)</i>	18	482
<i>Амортизація (Depreciation)</i>	8	176	<i>Виплати при звільненні (Termination Benefits)</i>	18	509
<i>Амортизована собівартість (Amortised Cost)</i>	19	534	<i>Виробничі накладні витрати (Production Overheads)</i>	7	144
<i>Асоційоване підприємство (Associate)</i>	22	640	<i>Висока ймовірність (Highly Probable)</i>	27	719
<i>Базисний прибуток на акцію (Basic Earnings Per Share)</i>	4	72	<i>Витрати (Expenses)</i>	4	62
<i>Балансова вартість (Carrying Amount)</i>	8	176	<i>Витрати до укладання контракту (Pre-Contract Costs)</i>	15	399
<i>Безперервність діяльності (Going Concern)</i>	2	31	<i>Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту (Contract Costs Incurred After the Acceptance)</i>	15	400
<i>Бізнес (Business)</i>	20	582	<i>Витрати на місці продажу (Point-of-Sale Costs)</i>	32	825
<i>Біологічна трансформація (Biological Transformation)</i>	32	823	<i>Витрати на операцію (Transaction Costs)</i>	19	532
<i>Біологічний актив (Biological Asset)</i>	14	312	<i>Витрати на переробку (Costs of Conversion)</i>	7	144
	32	823	<i>Витрати на позики (Borrowing Costs)</i>	12	295
<i>Біологічні активи-носії (Bearer Biological Assets)</i>	32	825	<i>Витрати на придбання (Costs of Purchase)</i>	7	144
<i>Близькі члени родини фізичної особи (Close Members of the Family of an Individual)</i>	24	679	<i>Витрати на продаж (Costs of Disposal)</i>	11	268
<i>Будівельний контракт (Construction Contract)</i>	15	387	<i>Витрати сегмента (Segment Expenses)</i>	25	695
<i>Валова інвестиції в оренду (Gross Investment in the Lease)</i>	10	251	<i>Відсотки (Interests)</i>	14	311
<i>Валюта подання (Presentation Currency)</i>	28	731	<i>Відсоткова ставка додаткових позик орендаря (Lessee's Incremental Borrowing Rate of Interest)</i>	10	242
<i>Валютний курс (Exchange Rate)</i>	28	731	<i>Відсотковий ризик (Interest Rate Risk)</i>	19	573
<i>Валютний ризик (Currency Risk)</i>	19	573	<i>Відсотковий ризик руху грошових коштів (Cash Flow Interest Rate Risk)</i>	19	574
<i>Вартісна різниця (Valuation Differential)</i>	21	611	<i>Відстрочені податкові активи (Deferred Tax Assets)</i>	16	434
<i>Вартість нематеріального активу, яка підлягає амортизації (Depreciable Amount of Intangible Asset)</i>	9	229	<i>Відстрочені податкові зобов'язання (Deferred Tax Liabilities)</i>	16	433
<i>Вартість об'єднання бізнесу (Cost of a Business Combination)</i>	20	585	<i>Відхилення (Variations)</i>	15	393
<i>Вартість поточних послуг (Current Service Cost)</i>	18	492	<i>Власний капітал (Equity)</i>	3	46
<i>Вартість при використанні (Value in Use)</i>	11	269			

<i>Внутрішньогрупове сальдо</i> (<i>Intragroup Balance</i>)	21	612	<i>Еквіваленти грошових коштів</i> (<i>Cash Equivalents</i>)	5	90
<i>Внутрішньогрупові операції</i> (<i>Intragroup Transactions</i>)	21	612	<i>Ефективна ставка відсотка</i> (<i>Effective Interest Rate</i>)	19	534
<i>Внутрішня вартість</i> (<i>Intrinsic Value</i>)	30	793	<i>Ефективність хеджування</i> (<i>Hedge Effectiveness</i>)	19	560
<i>Гарантована ліквідаційна вартість</i> (<i>Guaranteed Residual Value</i>)	10	241	<i>Забезпечення (Provisions)</i>	3	45
<i>Гарантовані виплати (Vested Benefits)</i>	33	845		17	456
<i>Гарантовані виплати працівникам</i> (<i>Vested Employee Benefits</i>)	18	498	<i>Забезпечення безнадійних боргів</i> (<i>Provision for Bad Debts</i>)	19	542
<i>Географічний сегмент</i> (<i>Geographical Segment</i>)	25	687	<i>Закордонне підприємство</i> (<i>Foreign Operation</i>)	28	729
<i>Господарський сегмент</i> (<i>Business Segment</i>)	25	686	<i>Заохочувальні виплати</i> (<i>Incentive Payments</i>)	15	395
<i>Гранти, пов'язані з активами</i> (<i>Grants Related to Assets</i>)	13	302	<i>Запаси (Inventories)</i>	7	142
<i>Гранти, пов'язані з доходами</i> (<i>Grants Related to Income</i>)	13	302	<i>Запланована потужність</i> (<i>Budgeted Capacity</i>)	7	145
<i>Грошові кошти (Cash)</i>	5	90	<i>Збитки від утримання активів</i> (<i>Holding Losses</i>)	29	759
<i>Грошові потоки (Cash Flows)</i>	5	90	<i>Збиток від зменшення корисності</i> (<i>Impairment Loss</i>)	11	276
<i>Група (Group)</i>	21	606	<i>Звичайна акція (Ordinary Share)</i>	4	72
<i>Група біологічних активів</i> (<i>Group of Biological Assets</i>)	32	825	<i>Звичайна акція (Ordinary Stock)</i>	19	551
<i>Гудвіл (Goodwill)</i>	20	590	<i>Звичайна діяльність підприємства</i> (<i>Ordinary Activities</i>)	14	313
<i>Дата набуття права (Vesting Date)</i>	30	783	<i>Звітна одиниця (Reporting Entity)</i>	20	583
<i>Дата обміну (Exchange Date)</i>	20	583	<i>Звітний сегмент (Reportable Segment)</i>	25	688
<i>Дата операції (Trade Date)</i>	19	522	<i>Звіт про зміни у власному капіталі</i> (<i>Statement of Changes in Equity</i>)	4	84
<i>Дата придбання (Acquisition Date)</i>	20	583	<i>Зворотня оренда</i> (<i>Sales and Leaseback</i>)	10	262
<i>Дата розрахунку (Settlement Date)</i>	19	522	<i>Зв'язана сторона (Related Party)</i>	24	678
<i>Дата угоди (Agreement Date)</i>	20	583	<i>Зіставність (Comparability)</i>	2	34
<i>Державна допомога</i> (<i>Government Assistance</i>)	13	301	<i>Зміна в обліковій оцінці</i> (<i>Change in Accounting Estimate</i>)	6	130
<i>Державні гранти</i> (<i>Government Grants</i>)	13	301	<i>Змінні виробничі накладні витрати</i> (<i>Variable Production Overheads</i>)	7	144
<i>Дивіденди (Dividends)</i>	14	311	<i>Зобов'язання (Liability)</i>	3	43
<i>Дорада Рада зі стандартів</i> (<i>Standards Advisory Council</i>)	1	18	<i>Зобов'язання сегмента</i> (<i>Segment Liabilities</i>)	25	696
<i>Доречність (Relevance)</i>	2	30	<i>Зрілі біологічні активи</i> (<i>Mature Biological Assets</i>)	32	825
<i>Дослідження (Research)</i>	9	220	<i>Зрозумілість (Understandability)</i>	2	28
<i>Достовірність (Reliability)</i>	2	30	<i>Інвестиції, утримувані до погашення</i> (<i>Held-to-Maturity Investments</i>)	19	514
<i>Дохід (Income)</i>	4	61	<i>Інвестиційна діяльність</i> (<i>Investing Activities</i>)	5	91
<i>Дохід від активів програми</i> (<i>Return on Plan Assets</i>)	18	496	<i>Інвестиційна нерухомість</i> (<i>Investment Property</i>)	8	200
<i>Дохід від інших операцій (Gain)</i>	14	313	<i>Інвестор (Investor)</i>	23	659
<i>Дохід від основної діяльності</i> (<i>Revenue</i>)	14	313	<i>Іноземна валюта (Foreign Currency)</i>	28	730
<i>Дохід сегмента (Segment Revenue)</i>	25	695			
<i>Доцільна вартість (Deemed Cost)</i>	6	140			
<i>Дочірнє підприємство (Subsidiary)</i>	20	582			
	21	605			

Інструмент власного капіталу (Equity Instrument)	19	516	Контрактна угода (Contract Arrangement)	23	660
Інструмент хеджування (Hedging Instrument)	19	559	Контролюючий учасник (Venturer)	23	659
Інші довгострокові виплати працівникам (Other Long-Term Employee Benefits)	18	507	Контроль (Control)	20	582
Історична (фактична) собівартість активу (Historical Cost)	3	40		21	605
Історичний валютний курс (Historical Exchange Rate)	28	731		24	679
Кваліфікований актив (Qualifying asset)	12	296	Концептуальна основа (Framework)	1	10
Кваліфікований страховий поліс (Qualifying Insurance Policy)	18	495	Концепція збереження капіталу (Capital Maintenance Concept)	29	750
Керівництво для фінансової звітності державного сектору (Guideline for Governmental Financial Reporting)	1	15	Концепція збереження фізичного капіталу (Physical Capital Maintenance)	29	752
Клас нематеріальних активів (Class of Intangible Assets)	9	227	Концепція збереження фінансового капіталу (Financial Capital Maintenance)	29	752
Клас основних засобів (Class of Property, Plant and Equipment)	8	189	Користувачі фінансових звітів (Users of Financial Statements)	2	24
Ключовий управлінський персонал (Key Management Personnel)	24	679	Короткострокові виплати працівникам (Short Term Employee Benefits)	18	483
Комітет з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretation Committee)	1	19	Корпоративні активи (Corporate Assets)	11	284
Компенсації ключовому управлінському персоналу (Key Management Personnel Compensation)	24	680	Кредитний ризик (Credit Risk)	19	574
Компенсаційні платежі (Back Charges)	15	400	Курс закриття (Closing Rate)	28	731
Консолідована фінансова звітність (Consolidated Financial Statements)	21	607	Курсова різниця (Exchange Difference)	28	734
Конструктивне зобов'язання (Constructive Obligation)	17	462	Ліквідаційна вартість (Residual Value)	8	177
Контракт "витрати без винагороди" (Cost-Without-Fee Contract)	15	389	Ліквідаційна вартість нематеріального активу (Residual Value of an Intangible Assets)	9	229
Контракт "витрати плюс винагорода" (Cost-Plus-Fee Contract)	15	389	Ліквідаційна група (Disposal Group)	27	719
Контракт "витрати плюс премія" (Cost-Plus-Award Contract)	15	389	Майбутня економічна вигода (Future Economic Benefit)	3	38
Контракт "витрати плюс процент винагороди" (Cost-Plus-a-Percentage-Fee Contract)	15	389	Материнське підприємство (Parent)	20	582
Контракт "витрати плюс фіксована винагорода" (Cost-Plus-Fixed Fee Contract)	15	389		21	605
Контракт з комбінованою ціною (Combined Price Contract)	15	388	Метод амортизаційного фонду (Sinking Fund Method)	8	182
Контракт з фіксованою ціною (Fixed Price Contract)	15	388	Метод анuitету (Annuity Method)	8	183
Контракт з ціною "витрати плюс" (Cost Price Contract)	15	388	Метод викуплених власних акцій (Treasury-Stock Method)	21	631
			Метод відсотка продажу (Percentage-of-Sales Method)	19	542
			Метод відшкодування витрат (Cost Recovery Method)	14	357
			Метод ефективного відсотка (Effective Interest Method)	19	534
			Метод завершеного контракту (Completed Contract Method)	14	361
				15	404
			Метод загальної купівельної спроможності (General Purchasing Power Method)	29	755
			Метод зниження залишку (Diminishing Balance Method)	8	181

Метод нарахування прогнозованих одиниць (Projected Unit Credit Method)	18	492	Невідмовна орендна угода (Non-Cancellable Lease)	10	240
Метод одиниць продукції (Units of Production Method)	8	184	Негарантована ліквідаційна вартість (Unguaranteed Residual Value)	10	241
Метод періодизації дебіторської заборгованості (Aging of Accounts Receivable Method)	19	542	Негативний гудвіл (Negative Goodwill), або бевіл (Badwill)	20	595
Метод подвоєного зниження залишку (Double-Declining-Balance Method)	8	181	Негрошові операції (Non-Cash Transactions)	5	90
Метод поетапного виконання (Percentage of Completion Method)	14	361	Незароблений фінансовий дохід (Unearned Finance Income)	10	251
Метод поетапного виконання робіт (Percentage-of-Completion Method)	15	403	Незрілі біологічні активи (Immature Biological Assets)	32	825
Метод покупки (Purchase Method)	20	584	Нематеріальний актив (Intangible Asset)	9	214
Метод поточної вартості (Current Value Method)	29	757	Неможливість (Impracticable)	6	123
Метод прямолінійного списання (Straight-Line Method)	8	179	Немонетарна стаття (Non-Monetary Item)	28	732
Метод реальної вартості (Real Value Method)	29	764	Немонетарні активи (Non-monetary Assets)	9	214
Метод роздрібних цін (Retail Method)	7	158	Непередбачена орендна плата (Contingent Rent)	10	242
Метод розподілу (Allocation Method)	21	631	Непередбачене зобов'язання (Contingent Liability)	17	475
Метод суми чисел років (Sum-of-the Years'-Digits Method)	8	180	Непередбачений актив (Contingent Asset)	17	479
Метод участі в капіталі (Equity Method)	14	311	Непоточні активи (Non-Current Assets)	3	50
	22	642	Непоточні зобов'язання (Non-Current Liabilities)	3	52
	23	675	Непрямий метод (Indirect Method)	5	110
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards — IAS)	1	10	Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (Unrealised Profits and Losses from Intragroup Transactions)	21	613
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS)	1	15	Неринкові умови (Non-Market Conditions)	30	784
Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards — IFRS)	1	10	Нерухомість, зайнята власником (Owner — Occupied Property)	8	201
Мінімальні орендні платежі (Minimum Lease Payments)	10	241	Нормальна потужність (Normal Capacity)	7	145
Модель оцінки за собівартістю (Cost Model)	8	205	Об'єднання контрактів (Combining Contracts)	15	390
Модель оцінки за справедливою вартістю (Fair Value Model)	8	203	Об'єднання бізнесу (Business Combination)	20	582
Модель переоцінки (Revaluation Model)	9	226	Об'єкт хеджування (Hedged Item)	19	560
Модель собівартості (Cost Model)	9	226	Облік на основі нарахування (Accrual of Accounting)	2	32
Монетарні активи (Monetary Assets)	9	214	Обліковий прибуток (Accounting Profit)	16	428
Монетарні статті (Monetary Items)	28	732	Облікові політики (Accounting Policies)	2	27
Найкраща оцінка (Best Estimate)	17	463	Облікові політики сегмента (Segment Accounting Policies)	25	698
Накопичені компенсації за відсутність (Accumulated Compensated Absences)	18	485	Обтяжливий контракт (Onerous Contract)	17	472
Нараховані витрати (Accrued Expenses)	3	43			
Нарахування (Accruals)	17	456			

<i>Одиниця, яка генерує грошові кошти</i> (Cash-Generating Unit)	11	281	<i>Події після дати балансу</i> (Post Balance Sheet Events)	3	58
<i>Ознака оновлення (Reload Feature)</i>	30	793	<i>Подія, що створює зобов'язання</i> (Obligation Asset)	17	458
<i>Окремий метод (Particular Method)</i>	33	845	<i>Позики та дебіторська заборгованість</i> (Loans and Receivables)	19	515
<i>Окремі фінансові звіти</i> (Separate Financial Statements)	21	608	<i>Помилки попереднього періоду</i> (Prior Period Errors)	6	133
	22	641	<i>Попередньо оцінені витрати до завершення</i> (Estimated Costs to Complete)	15	400
<i>Оновлений опціон (Reload Option)</i>	30	793	<i>Поправка на рахунки, що не будуть сплачені</i> (Allowance for Uncollectible Accounts)	19	542
<i>Операційна діяльність</i> (Operating activities)	5	90	<i>Постійні виробничі накладні витрати</i> (Fixed Production Overheads)	7	145
<i>Операційна оренда (Operating Lease)</i>	10	238	<i>Потенційні звичайні акції</i> (Potential Ordinary Share)	4	76
<i>Операційний цикл (Operating Cycle)</i>	3	50	<i>Поточна (відновлювана) собівартість</i> (Current or Replacement Cost)	3	41
<i>Операція в іноземній валюті</i> (Foreign Currency Transaction)	28	731	<i>Поточний актив (Current Asset)</i>	3	50
<i>Операція зі зв'язаною стороною</i> (Related Party Transaction)	24	680		14	312
<i>Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції</i> (Share-Based Payment Transaction)	30	782	<i>Поточний податок на прибуток</i> (Current Tax)	16	433
<i>Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням інструменту капіталу</i> (Equity-Settled Share-Based Payment Transaction)	30	784	<i>Поточні зобов'язання</i> (Current Liabilities)	3	52
<i>Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням коштів</i> (Cash-Settled Share-Based Payment Transaction)	30	787	<i>Похідний інструмент (Derivative)</i>	19	516
<i>Оренда (Lease)</i>	10	237	<i>Початкова сума узгодженого доходу, що включена до будівельного контракту</i> (Initial Amount of Revenue Agreed in the Contract)	15	393
	14	311	<i>Початок оренди</i> (Inception of the Lease)	10	238
<i>Оренда із залученням позикових коштів (Leverage Lease)</i>	10	253	<i>Початок терміну оренди</i> (Commencement of the Lease Term)	10	241
<i>Основні засоби (Property, Plant and Equipment)</i>	8	166	<i>Практична потужність</i> (Practical Capacity)	7	145
<i>Основні продукти (Main Joint Product)</i>	7	146	<i>Превалювання сутності над формою</i> (Substance Over Form)	2	31
<i>Очікувана вартість (Expect Value)</i>	17	464	<i>Претензії (Claims)</i>	15	393
<i>Первісні прямі витрати</i> (Initial Direct Costs)	10	252	<i>Прибутки від утримання активів</i> (Holding Gains)	29	758
<i>Переведення (Translation)</i>	28	731	<i>Припинена діяльність</i> (Discontinued Operation)	27	720
<i>Період корисного використання</i> (Useful Life)	9	228	<i>Припинення визнання</i> (Derecognition)	19	525
<i>Період набуття права (Vesting Period)</i>	30	783	<i>Припустима ставка орендного відсотка</i> (Interest Rate Implicit in the Lease)	10	242
<i>Перспективне застосування</i> (Prospective Application)	6	123	<i>Прискорена амортизація</i> (Accelerated Depreciation)	8	180
<i>Побічні продукти (By-Product)</i>	7	146	<i>Прогнозована операція</i> (Forecast Transaction)	19	560
<i>Податкова база (Tax Base)</i>	16	428	<i>Програма(и) з визначеним внеском</i> (Defined Contribution Plan(s))	18	488
<i>Податковий прибуток (збиток)</i> (Taxable Profit (Taxoss))	16	428		33	839
<i>Податкова база активу</i> (Tax Base of the Asset)	16	428			
<i>Податкова база зобов'язання</i> (Tax Base of the Liabilities)	16	429			

Програма(и) з визначеною виплатою (Defined Benefit Plan(s))	18	489	Собівартість нематеріального активу (Cost of Intangible Asset)	9	216
	33	839	Спільна діяльність (Joint Venture)	23	659
Програми виплат по закінченні трудової діяльності (Post-Employment Benefits Plan)	18	488	Спільний контроль (Joint Control)	23	659
Програми за участю кількох працедавців (Multi-Employer Plans)	18	489		24	679
Програми пенсійного забезпечення (Retirement Benefit Plan)	33	838	Спільні продукти (Joint Products)	7	146
Продукція сільського господарства (Agricultural Produce)	14	312	Спільно контролюване підприємство (Jointly Controlled Entity)	23	664
Проміжна фінансова звітність (Interim Financial Reporting)	26	708	Спільно контролювані активи (Jointly Controlled Assets)	23	662
Проміжний період (Interim Period)	26	708	Спільно контролювані операції (Jointly Controlled Operation)	23	660
Проміжні рахунки (Progress Billings)	15	399	Собівартість основних засобів (Cost)	8	167
Пропорційна консолідація (Proportionate Consolidation)	23	669	Споживні біологічні активи (Consumable Biological Assets)	32	825
Прямий метод (Direct Method)	5	109	Спот-курс (Spot Exchange Rate)	28	731
Прямі витрати на оплату праці (Direct Labour)	7	144	Справедлива вартість (Fair Value)	3	42
				14	315
Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board — IASPB)	1	9		19	532
Регулярне придбання або продаж (Regular Way Purchase or Sale)	19	520	Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж (Fair Value Less Costs to Sell)	11	268
Результат сегмента (Segment Result)	25	697	Справедлива вартість інвестиційної нерухомості (Fair Value)	8	203
Ретроспективне застосування (Retrospective Application)	6	122	Справедлива вартість основних засобів (Fair Value)	8	189
Реструктуризація (Restructuring)	17	472	Стандартні витрати (Standard Cost)	7	157
Ризик ліквідності (Liquidity Risk)	19	574	Сума очікуваного відшкодування (Recoverable Amount)	3	42
Ринкова вартість (Market Value)	3	42		11	268
Ринковий ризик (Market Risk)	19	573	Суттєвий вплив (Significant Influence)	22	641
Ринкові умови (Market Conditions)	30	783		24	679
Різниця в часі (Timing Differences)	16	429	Тверда угода (Firm Commitment)	19	520
Розбавлений прибуток на акцію (Diluted Earnings Per Share)	4	76	Теперішня вартість (Present Value)	3	42
Розподіл контрактів (Segmenting Contracts)	15	391	Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами (Present Value of a Defined Benefit Obligation)	18	492
Розробка (Development)	9	221	Термін економічної експлуатації активу (Economic Life)	10	238
Рояліті (Royalties)	14	311	Термін корисної експлуатації (Useful Life)	8	176
Середньозважена собівартість (Weighted Average Cost)	7	155	Термін корисної експлуатації активу (Useful Life)	10	243
Система періодичного обліку запасів (Periodic Inventory System)	7	152	Термін оренди (Lease Term)	10	238
Система постійного обліку запасів (Perpetual Inventory System)	7	152	Тимчасові різниці (Temporary Differences)	16	428
Сільськогосподарська діяльність (Agriculture Activity)	32	822	Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню (Deductible Temporary Differences)	16	429
Сільськогосподарська продукція (Agriculture Produce)	32	823	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню (Taxable Temporary Differences)	16	429

Торговельна кредиторська заборгованість (Trade Payables)	17	456	Фінансові звіти загального призначення (General Purpose Financial Statements)	2	24
Точка розділення (Split-Off Point)	7	146	Фінансування (Funding)	33	839
Угода про платіж на основі акції (Share-Based Payment Arrangement)	30	782	Формула "Останнє надходження — перший видаток" (Last-In, First-Out — LIFO)	7	155
Умови набуття права (Vesting Conditions)	30	783	Формула "Перше надходження — перший видаток" (First-In, First-Out — FIFO)	7	154
Умови надання послуг (Service Conditions)	30	784	Франчайз (Franchise)	14	326
Умови результатів діяльності (Performance Conditions)	30	784	Функціональна валюта (Functional Currency)	28	729
Урожай (Harvest)	32	823	Фундація Комітету з Міжнародних стандартів в бухгалтерському обліку (International Foundation)	1	17
Учасники (Participants)	33	839	Хеджування грошових потоків (Cash Flow Hedge)	19	566
Фактична потужність (Actual Capacity)	7	145	Хеджування справедливої вартості (Fair Value Hedge)	19	561
Фінансова діяльність (Financing activities)	5	91	Ціновий ризик (Prise Risk)	19	573
Фінансова оренда (Financial Lease)	10	238	Часовий зважений коефіцієнт (Time-Weighting Factor)	4	72
Фінансове зобов'язання (Financial Liability)	14	312	Частка меншості (Minority Interest)	20	589
	19	515		21	613
Фінансовий актив (Financial Asset)	14	312	Чиста вартість реалізації (Net Realizable Value)	3	41
	19	513		7	160
Фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків (Financial Asset or Financial Liability at Fair Value Through Profit or Loss)	19	514	Чиста інвестиція в закордонне підприємство (Net Investment in a Foreign Operation)	28	737
Фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікують як утримувані для продажу (Held for Trading)	19	514	Чиста інвестиція в оренду (Net Investment in the Lease)	10	251
Фінансовий інструмент (Financial Instrument)	14	312	Чиста монетарна позиція (Net Monetary Position)	29	756
	19	513	Чисті активи, наявні для виплат (Net Assets Available for Benefits)	33	841
Фінансові активи, доступні для продажу (Available-for-Sale Financial Assets)	19	515	Юридичне зобов'язання (Legal Obligation)	17	461

ТАБЛИЦІ ЗНАЧЕНЬ ТЕПЕРІШНЬОЇ ТА МАЙБУТНЬОЇ ВАРТОСТІ

Додаток 1.1

Таблиця значень майбутньої вартості однієї грошової одиниці $FVF_{n,i} = (1+i)^n$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	1,02000	1,02500	1,03000	1,04000	1,05000	1,06000
2	1,04040	1,05063	1,06090	1,08160	1,10250	1,12360
3	1,06121	1,07689	1,09273	1,12486	1,15763	1,19102
4	1,08243	1,10381	1,12551	1,16986	1,21551	1,26248
5	1,10408	1,13141	1,15927	1,21665	1,27628	1,33823
6	1,12616	1,15969	1,19405	1,26532	1,34010	1,41852
7	1,14869	1,18869	1,22987	1,31593	1,40710	1,50363
8	1,17166	1,21840	1,26677	1,36857	1,47746	1,59385
9	1,19509	1,24886	1,30477	1,42331	1,55133	1,68948
10	1,21899	1,28008	1,34392	1,48024	1,62889	1,79085
11	1,24337	1,31209	1,38423	1,53945	1,71034	1,89830
12	1,26824	1,34489	1,42576	1,60103	1,79586	2,01220
13	1,29361	1,37851	1,46853	1,66507	1,88565	2,13293
14	1,31948	1,41297	1,51259	1,73168	1,97993	2,26090
15	1,34587	1,44830	1,55797	1,80094	2,07893	2,39656
16	1,37279	1,48451	1,60471	1,87298	2,18287	2,54035
17	1,40024	1,52162	1,65285	1,94790	2,29202	2,69277
18	1,42825	1,55966	1,70243	2,02582	2,40662	2,85434
19	1,45681	1,59865	1,75351	2,10685	2,52695	3,02560
20	1,48595	1,63862	1,80611	2,19112	2,65330	3,20714
21	1,51567	1,67958	1,86029	2,27877	2,78596	3,39956
22	1,54598	1,72157	1,91610	2,36992	2,92526	3,60354
23	1,57690	1,76461	1,97359	2,46472	3,07152	3,81975
24	1,60844	1,80873	2,03279	2,56330	3,22510	4,04893
25	1,64061	1,85394	2,09378	2,66584	3,38635	4,29187
26	1,67342	1,90029	2,15659	2,77247	3,55567	4,54938
27	1,70689	1,94780	2,22129	2,88337	3,73346	4,82235
28	1,74102	1,99650	2,28793	2,99870	3,92013	5,11169
29	1,77584	2,04641	2,35657	3,11865	4,11614	5,41839
30	1,81136	2,09757	2,42726	3,24340	4,32194	5,74349
31	1,84759	2,15001	2,50008	3,37313	4,53804	6,08810
32	1,88454	2,20376	2,57508	3,50806	4,76494	6,45339
33	1,92223	2,25885	2,65234	3,64838	5,00319	6,84059
34	1,96068	2,31532	2,73191	3,79432	5,25335	7,25103
35	1,99989	2,37321	2,81386	3,94609	5,51602	7,68609
36	2,03989	2,43254	2,89828	4,10393	5,79182	8,14725
37	2,08069	2,49335	2,98523	4,26809	6,08141	8,63609
38	2,12230	2,55568	3,07478	4,43881	6,38548	9,15425
39	2,16474	2,61957	3,16703	4,61637	6,70475	9,70351
40	2,20804	2,68506	3,26204	4,80102	7,03999	10,28572

Продовження дод. 1.1

8%	9%	10%	12%	15%	Період (n)
1,08000	1,09000	1,10000	1,12000	1,15000	1
1,16640	1,18810	1,21000	1,25440	1,32250	2
1,25971	1,29503	1,33100	1,40493	1,52088	3
1,36049	1,41158	1,46410	1,57352	1,74901	4
1,46933	1,53862	1,61051	1,76234	2,01136	5
1,58687	1,67710	1,77156	1,97382	2,31306	6
1,71382	1,82804	1,94872	2,21068	2,66002	7
1,85093	1,99256	2,14359	2,47596	3,05902	8
1,99900	2,17189	2,35795	2,77308	3,51788	9
2,15892	2,36736	2,59374	3,10585	4,04556	10
2,33164	2,58043	2,85312	3,47855	4,65239	11
2,51817	2,81267	3,13843	3,89598	5,35025	12
2,71962	3,06581	3,45227	4,36349	6,15279	13
2,93719	3,34173	3,79750	4,88711	7,07571	14
3,17217	3,64248	4,17725	5,47357	8,13706	15
3,42594	3,97031	4,59497	6,13039	9,35762	16
3,70002	4,32763	5,05447	6,86604	10,76162	17
3,99602	4,71712	5,55992	7,68997	12,37545	18
4,31570	5,14166	6,11591	8,61276	14,23177	19
4,66096	5,60441	6,72750	9,64629	16,36654	20
5,03383	6,10881	7,40025	10,80385	18,82152	21
5,43654	6,65860	8,14028	12,10031	21,64475	22
5,87146	7,25787	8,95430	13,55235	24,89146	23
6,34118	7,91108	9,84973	15,17863	28,62518	24
6,84847	8,62308	10,83471	17,00000	32,91895	25
7,39635	9,39916	11,91818	19,04007	37,85680	26
7,98806	10,24508	13,10999	21,32488	43,53532	27
8,62711	11,16714	14,42099	23,88387	50,06561	28
9,31727	12,17218	15,86309	26,74993	57,57545	29
10,06266	13,26768	17,44940	29,95992	66,21177	30
10,86767	14,46177	19,19434	33,55511	76,14354	31
11,73708	15,76333	21,11378	37,58173	87,56507	32
12,67605	17,18203	23,22515	42,09153	100,69983	33
13,69013	18,72841	25,54767	47,14252	115,80480	34
14,78534	20,41397	28,10244	52,79962	133,17552	35
15,96817	22,25123	30,91268	59,13557	153,15185	36
17,24563	24,25384	34,00395	66,23184	176,12463	37
18,62528	26,43668	37,40434	74,17966	202,54332	38
20,11530	28,81598	41,14479	83,08122	232,92482	39
21,72452	31,40942	45,25926	93,05097	267,86355	40

Додаток 1.2

Таблиця значень теперішньої вартості однієї грошової одиниці

$$PFV_{n,i} = \frac{1}{(1+i)^n} = (1+i)^{-n}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	0,98039	0,97561	0,97087	0,96154	0,95238	0,94340
2	0,96117	0,95181	0,94260	0,92456	0,90703	0,89000
3	0,94232	0,92860	0,91514	0,88900	0,86384	0,83962
4	0,92385	0,90595	0,88949	0,85480	0,82270	0,79209
5	0,90573	0,88385	0,86261	0,82193	0,78353	0,74726
6	0,88797	0,86230	0,83748	0,79031	0,74622	0,70496
7	0,87056	0,84127	0,81309	0,75992	0,71068	0,66506
8	0,85349	0,82075	0,78941	0,73069	0,67684	0,62741
9	0,83676	0,80073	0,76642	0,70259	0,64461	0,59190
10	0,82035	0,78120	0,74409	0,67556	0,61391	0,55839
11	0,80462	0,76214	0,72242	0,64958	0,58468	0,52679
12	0,78849	0,74356	0,70138	0,62460	0,55684	0,49697
13	0,77303	0,72542	0,68095	0,60057	0,53032	0,46884
14	0,75788	0,70773	0,66112	0,57748	0,50507	0,44230
15	0,74301	0,69047	0,64186	0,55526	0,48102	0,41727
16	0,72845	0,67362	0,62317	0,53391	0,45811	0,39365
17	0,71416	0,65720	0,60502	0,51337	0,43630	0,37136
18	0,70016	0,64117	0,58739	0,49363	0,41552	0,35034
19	0,68643	0,62553	0,57029	0,47464	0,39573	0,33051
20	0,67297	0,61027	0,55368	0,45639	0,37689	0,31180
21	0,65978	0,59539	0,53755	0,43883	0,35894	0,29416
22	0,64684	0,58086	0,52189	0,42196	0,34185	0,27751
23	0,63416	0,56670	0,50669	0,40573	0,32557	0,26180
24	0,62172	0,55288	0,49193	0,39012	0,31007	0,24698
25	0,60959	0,53939	0,47761	0,37512	0,29530	0,23300
26	0,59758	0,52623	0,46369	0,36069	0,28124	0,21981
27	0,58586	0,51340	0,45019	0,34682	0,26785	0,20737
28	0,57437	0,50088	0,43708	0,33348	0,25509	0,19563
29	0,56311	0,48866	0,42435	0,32065	0,24295	0,18456
30	0,55207	0,47674	0,41199	0,30832	0,23138	0,17411
31	0,54125	0,46511	0,39999	0,29646	0,22036	0,16425
32	0,53063	0,45377	0,38834	0,28506	0,20987	0,15496
33	0,52023	0,44270	0,37703	0,27409	0,19987	0,14619
34	0,51003	0,43191	0,36604	0,26355	0,19035	0,13791
35	0,50003	0,42137	0,35538	0,25342	0,18129	0,13011
36	0,49022	0,41109	0,34503	0,24367	0,17266	0,12274
37	0,48061	0,40107	0,33498	0,23430	0,16444	0,11579
38	0,47119	0,39128	0,32523	0,22529	0,15661	0,10924
39	0,46195	0,38174	0,31575	0,21662	0,14915	0,10306
40	0,45289	0,37243	0,30656	0,20829	0,14205	0,09722

Продовження дод. 1.2

8%	9%	10%	12%	15%	Період (n)
0,92593	0,91743	0,90909	0,89286	0,86957	1
0,85734	0,84168	0,82645	0,79719	0,75614	2
0,79383	0,77218	0,75132	0,71178	0,65752	3
0,73503	0,70843	0,68301	0,63552	0,57175	4
0,68058	0,64993	0,62092	0,56743	0,49718	5
0,63017	0,59627	0,56447	0,50663	0,43233	6
0,58349	0,54703	0,51316	0,45235	0,37594	7
0,54027	0,50187	0,46651	0,40388	0,32690	8
0,50025	0,46043	0,42410	0,36061	0,28426	9
0,46319	0,42241	0,38554	0,32197	0,24719	10
0,42888	0,38753	0,35049	0,28748	0,21494	11
0,39711	0,35554	0,31863	0,25668	0,18691	12
0,36770	0,32618	0,28966	0,22917	0,16253	13
0,34046	0,29925	0,26333	0,20462	0,14133	14
0,31524	0,27454	0,23939	0,18270	0,12289	15
0,29189	0,25187	0,21763	0,16312	0,10687	16
0,27027	0,23107	0,19785	0,14564	0,09293	17
0,25025	0,21199	0,17986	0,13004	0,08081	18
0,23171	0,19449	0,16351	0,11611	0,07027	19
0,21455	0,17843	0,14864	0,10367	0,06110	20
0,19866	0,16370	0,13513	0,09256	0,05313	21
0,18394	0,15018	0,12285	0,08264	0,04620	22
0,17032	0,13778	0,11168	0,07379	0,04017	23
0,15770	0,12641	0,10153	0,06588	0,03493	24
0,14602	0,11597	0,09230	0,05882	0,03038	25
0,13520	0,10639	0,08391	0,05252	0,02642	26
0,12519	0,09761	0,07628	0,04689	0,02297	27
0,11591	0,08955	0,06934	0,04187	0,01997	28
0,10733	0,08216	0,06304	0,03738	0,01737	29
0,09938	0,07537	0,05731	0,03338	0,01510	30
0,09202	0,06915	0,05210	0,02980	0,01313	31
0,08520	0,06344	0,04736	0,02661	0,01142	32
0,07889	0,05820	0,04306	0,02376	0,00993	33
0,07305	0,05340	0,03914	0,02121	0,00864	34
0,06763	0,04899	0,03558	0,01894	0,00751	35
0,06262	0,04494	0,03235	0,01691	0,00653	36
0,05799	0,04123	0,02941	0,01510	0,00568	37
0,05396	0,03783	0,02674	0,01348	0,00494	38
0,04971	0,03470	0,02430	0,01204	0,00429	39
0,04603	0,03184	0,02210	0,01075	0,00373	40

Додаток 1.3

Таблиця значень майбутньої вартості звичайного анuitету однієї грошової одиниці

$$FVF-OA_{n,i} = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000
2	2,02000	2,02500	2,03000	2,04000	2,05000	2,06000
3	3,06040	3,07563	3,09090	3,12160	3,15250	3,18360
4	4,12161	4,15252	4,18363	4,24646	4,31013	4,37462
5	5,20404	5,25633	5,30914	5,41632	5,52563	5,63709
6	6,30812	6,38774	6,46841	6,63298	6,80191	6,97532
7	7,43428	7,54743	7,66246	7,89829	8,14201	8,39384
8	8,58297	8,73612	8,89234	9,21423	9,54911	9,89747
9	9,75463	9,95452	10,15911	10,58280	11,02656	11,49132
10	10,94972	11,20338	11,46338	12,00611	12,57789	13,18079
11	12,16872	12,48347	12,80780	13,48635	14,20679	14,97164
12	13,41209	13,79555	14,19203	15,02581	15,91713	16,86994
13	14,68033	15,14044	15,61779	16,62684	17,71298	18,88214
14	15,97394	16,51895	17,08632	18,29191	19,59863	21,01507
15	17,29342	17,93193	18,59891	20,02359	21,57856	23,27597
16	18,63929	19,38022	20,15688	21,82453	23,65749	25,67253
17	20,01207	20,86473	21,76159	23,69751	25,84037	28,21288
18	21,41231	22,38635	23,41444	25,64541	28,13238	30,90565
19	22,84056	23,94601	25,11687	27,67123	30,53900	33,75999
20	24,29737	25,54466	26,87037	29,77808	33,06595	36,78559
21	25,78332	27,18327	28,67649	31,96920	35,71925	39,99273
22	27,29898	28,86286	30,53678	34,24797	38,50521	43,39229
23	28,84496	30,58443	32,45288	36,61789	41,43048	46,99583
24	30,42186	32,34904	34,42647	39,08260	44,50200	50,81558
25	32,03030	34,15776	36,45926	41,64591	47,72710	54,86451
26	33,67091	36,01171	38,55304	44,31174	51,11345	59,15638
27	35,34432	37,91200	40,70963	47,08421	54,66913	63,70577
28	37,05121	39,85980	42,93092	49,96758	58,40258	68,52811
29	38,79223	41,85630	45,21885	52,96629	62,32271	73,63980
30	40,56808	43,90270	47,57542	56,08494	66,43885	79,05819
31	42,37944	46,00027	50,00268	59,32834	70,76079	84,80168
32	44,22703	48,15028	52,50276	62,70147	75,29883	90,88978
33	46,11157	50,35403	55,07784	66,20953	80,06377	97,34316
34	48,03380	52,61289	57,73018	69,85791	85,06696	104,18376
35	49,99448	54,92821	60,46208	73,65222	90,32031	111,43478
36	51,99437	57,30141	63,27594	77,59831	95,83632	119,12087
37	54,03425	59,73395	66,17422	81,70225	101,62814	127,26812
38	56,11494	62,22730	69,15945	85,97034	107,70955	135,90421
39	58,23724	64,78298	72,23423	90,40915	114,09502	145,05846
40	60,40198	67,40255	75,40126	95,02552	120,79977	154,76197

Продовження дод. 1.3

8%	9%	10%	12%	15%	Період (n)
1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1
2,08000	2,09000	2,10000	2,12000	2,15000	2
3,24640	3,27810	3,31000	3,37440	3,47250	3
4,50611	4,57313	4,64100	4,77933	4,99338	4
5,86660	5,98471	6,10510	6,35285	6,74238	5
7,33592	7,52334	7,71561	8,11519	8,75374	6
8,92280	9,20044	9,48717	10,08901	11,06680	7
10,63663	11,02847	11,43589	12,29969	13,72682	8
12,48756	13,02104	13,57948	14,77566	16,78584	9
14,48656	15,19293	15,93743	17,54874	20,30372	10
16,64549	17,56029	18,53117	20,65458	24,34928	11
18,97713	20,14072	21,38428	24,13313	29,00167	12
21,49530	22,95339	24,52271	28,02911	34,35192	13
24,21492	26,01919	27,97498	32,39260	40,50471	14
27,15211	29,36092	31,77248	37,27972	47,58041	15
30,32428	33,00340	35,94973	42,75328	55,71747	16
33,75023	36,97371	40,54470	48,88367	65,07509	17
37,45024	41,30134	45,59917	55,74972	75,83636	18
41,44626	46,01846	51,15909	63,43968	88,21181	19
45,76196	51,16012	57,27500	72,05244	102,44358	20
50,42292	56,76453	64,00250	81,69874	118,81012	21
55,45676	62,87334	71,40275	92,50258	137,63164	22
60,89330	69,53194	79,54302	104,60289	159,27638	23
66,76476	76,78981	88,49733	118,15524	184,16784	24
73,10594	84,70090	98,34706	133,33387	212,79302	25
79,95442	93,32398	109,18177	150,33393	245,71197	26
87,35077	102,72314	121,09994	169,37401	283,56877	27
95,33883	112,96822	134,20994	190,69889	327,10408	28
103,96594	124,13536	148,63093	214,58275	377,16969	29
113,28231	136,30754	164,49402	241,33268	434,74515	30
123,34587	149,57522	181,94343	271,29261	500,95692	31
134,21354	164,03699	201,13777	304,84772	577,10046	32
145,95062	179,80032	222,25154	342,42945	644,66553	33
158,62667	196,98234	245,47670	384,52098	765,36535	34
172,31680	215,71076	271,02437	431,66350	881,17016	35
187,10215	236,12472	299,12681	484,46312	1014,34568	36
203,07032	258,37595	330,03949	543,59869	1167,49753	37
220,31595	282,62978	364,04343	609,83053	1342,62216	38
238,94122	309,06646	401,44778	684,01020	1546,16549	39
259,05652	337,88245	442,59256	767,09142	1779,09031	40

Додаток 1.4

Таблиця значень теперішньої вартості звичайного анuitету однієї грошової одиниці

$$PVF-OA_{n,i} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	0,98039	0,97561	0,97087	0,96154	0,95238	0,94340
2	1,94156	1,92742	1,91347	1,88609	1,85941	1,83339
3	2,88388	2,85602	2,82861	2,77509	2,72325	2,67301
4	3,80773	3,76197	3,71710	3,62990	3,54595	3,46511
5	4,71346	4,64583	4,57971	4,45182	4,32948	4,21236
6	5,60143	5,50813	5,41719	5,24214	5,07569	4,91732
7	6,47199	6,34939	6,23028	6,00205	5,78637	5,58238
8	7,32548	7,17014	7,01969	6,73274	6,46321	6,20979
9	8,16224	7,97087	7,78611	7,43533	7,10782	6,80169
10	8,98259	8,75206	8,53020	8,11090	7,72173	7,36009
11	9,78685	9,51421	9,25262	8,76048	8,30641	7,88687
12	10,57534	10,25776	9,95400	9,38507	8,86325	8,38384
13	11,34837	10,98319	10,63496	9,98565	9,39357	8,85268
14	12,10625	11,69091	11,29607	10,56312	9,89864	9,29498
15	12,84926	12,38138	11,93794	11,11839	10,37966	9,71225
16	13,57771	13,05500	12,56110	11,65230	10,83777	10,10590
17	14,29187	13,71220	13,16612	12,16567	11,27407	10,47726
18	14,99203	14,35336	13,75351	12,65930	11,68959	10,82760
19	15,67846	14,97889	14,32380	13,13394	12,08532	11,15812
20	16,35143	15,58916	14,87747	13,59033	12,46221	11,46992
21	17,01121	16,18455	15,41502	14,02916	12,82115	11,76408
22	17,65805	16,76541	15,93692	14,45112	13,16300	12,04158
23	18,29220	17,33211	16,44361	14,85684	13,48857	12,30338
24	18,91393	17,88499	16,93554	15,24696	13,79864	12,55036
25	19,52346	18,42438	17,41315	15,62208	14,09394	12,78336
26	20,12104	18,95061	17,87684	15,98277	14,37519	13,00217
27	20,70690	19,46401	18,32703	16,32959	14,64303	13,21053
28	21,28127	19,96489	18,76411	16,66306	14,89813	13,40616
29	21,84438	20,45355	19,18845	16,98371	15,14107	13,59072
30	22,39646	20,93029	19,60044	17,29203	15,37245	13,76483
31	22,93770	21,39541	20,00043	17,58849	15,59281	13,92909
32	23,46833	21,84918	20,38877	17,87355	15,80268	14,08404
33	23,98856	22,29188	20,76579	18,14765	16,00255	14,23023
34	24,49859	22,72379	21,13184	18,41120	16,19290	14,36814
35	24,99862	23,14516	21,48722	18,66461	16,37419	14,49825
36	25,48884	23,55625	21,83225	18,90828	16,54685	14,62099
37	25,96945	23,95732	22,16724	19,14258	16,71129	14,73678
38	26,44064	24,34860	22,49246	19,36786	16,86789	14,84602
39	26,90259	24,73034	22,80822	19,58448	17,01704	14,94907
40	27,35548	25,10278	23,11477	19,79277	17,15909	15,04630

Продовження дод. 1.4

8%	9%	10%	12%	15%	Період (n)
0,92593	0,91743	0,90909	0,89286	0,86957	1
1,78326	1,75911	1,73554	1,69005	1,62571	2
2,57710	2,53130	2,48685	2,40183	2,28323	3
3,31213	3,23972	3,16986	3,03735	2,85498	4
3,99271	3,88965	3,79079	3,60478	3,35216	5
4,62288	4,48592	4,35526	4,11141	3,78448	6
5,20637	5,03295	4,86842	4,56376	4,16042	7
5,74664	5,53482	5,33493	4,96764	4,48732	8
6,24689	5,99525	5,75902	5,32825	4,77158	9
6,71008	6,41766	6,14457	5,65022	5,01877	10
7,13896	6,80519	6,49506	5,93770	5,23371	11
7,53608	7,16073	6,81369	6,19437	5,42062	12
7,90378	7,48690	7,10336	6,42355	5,58315	13
8,24424	7,78615	7,36669	6,62817	5,72448	14
8,55948	8,06069	7,60608	6,81086	5,84737	15
8,85137	8,31256	7,82371	6,97399	5,95424	16
9,12164	8,54363	8,02155	7,11963	6,04716	17
9,37189	8,75563	8,20141	7,24967	6,12797	18
9,60360	8,95012	7,36492	7,36578	6,19823	19
9,81815	9,12855	8,51356	7,46944	6,25933	20
10,01680	9,29224	8,64869	7,56200	6,31246	21
10,20074	9,44243	8,77154	7,64465	6,35866	22
10,37106	9,58021	8,88322	7,71843	6,39884	23
10,52876	9,70661	8,98474	7,78432	6,43377	24
10,67478	9,82258	9,07704	7,84314	6,46415	25
10,80998	9,92897	9,16095	7,89566	6,49056	26
10,93516	10,02658	9,23722	7,94255	6,51353	27
11,05108	10,11613	9,30657	7,98442	6,53351	28
11,15841	10,19828	9,36961	8,02181	6,55088	29
11,25778	10,27365	9,42691	8,05518	6,56598	30
11,34980	10,34280	9,47901	8,08499	6,57911	31
11,43500	10,40624	9,52638	8,11159	6,59053	32
11,51389	10,46444	9,56943	8,13535	6,60046	33
11,58693	10,51784	9,60858	8,15656	6,60910	34
11,65457	10,56682	9,64416	8,17550	6,61661	35
11,71719	10,61176	9,67651	8,19241	6,62314	36
11,77518	10,65299	9,70592	8,20751	6,62882	37
11,82887	10,69082	9,73265	8,22099	6,63375	38
11,87858	10,72552	9,75697	8,23303	6,63805	39
11,92461	10,75736	9,77905	8,24378	6,64178	40

Додаток 1.5

Таблиця теперішньої вартості анuitету однієї грошової одиниці

$$PVF-OD_{n,i} = 1 + \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}}}{i}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000
2	1,98039	1,97561	1,97087	1,96154	1,95238	1,94340
3	2,94156	2,92742	2,91347	2,88609	2,85941	2,83339
4	3,88388	3,85602	3,82861	3,77509	3,72325	3,67301
5	4,80773	4,76197	4,71710	4,62990	4,54595	4,46511
6	5,71346	5,64583	5,57971	5,45182	5,32948	5,21236
7	6,60143	6,50813	6,41719	6,24214	6,07569	5,91732
8	7,47199	7,34939	7,23028	7,00205	6,78637	6,58238
9	8,32548	8,17014	8,01969	7,73274	7,46321	7,20979
10	9,16224	8,97087	8,78611	8,43533	8,10782	7,80169
11	9,98259	9,75206	9,53020	9,11090	8,72173	8,36009
12	10,78685	10,51421	10,25262	9,76048	9,30641	8,88687
13	11,57534	11,25776	10,95400	10,38507	9,86325	9,38384
14	12,34837	11,98319	11,63496	10,98565	10,39357	9,85268
15	13,10625	12,69091	12,29607	11,56312	10,89864	10,29498
16	13,84926	13,38138	12,93794	12,11839	11,37966	10,71225
17	14,57771	14,05500	13,56110	12,65230	11,83777	11,10590
18	15,29187	14,71220	14,16612	13,16567	12,27407	11,47726
19	15,99203	15,35336	14,75351	13,65930	12,68959	11,82760
20	16,67846	15,97889	15,32380	14,13394	13,08532	12,15812
21	17,35143	16,58916	15,87747	14,59033	13,46221	12,46992
22	18,01121	17,18455	16,41502	15,02916	13,82115	12,76408
23	18,65805	17,76541	16,93692	15,45112	14,16300	13,04158
24	19,29220	18,33211	17,44361	15,85684	14,48857	13,30338
25	19,91393	18,88499	17,93554	16,24696	14,79864	13,55036
26	20,52346	19,42438	18,41315	16,62208	15,09394	13,78336
27	21,12104	19,95061	18,87684	16,98277	15,37519	14,00317
28	21,70690	20,46401	19,32703	17,32959	15,64303	14,21053
29	22,28127	20,96489	19,76411	17,66306	15,89813	14,40616
30	22,84438	21,45355	20,18845	17,98371	16,14107	14,59072
31	23,39646	21,93029	20,60044	18,29203	16,37245	14,76483
32	23,93770	22,39541	21,00043	18,58849	16,59281	14,92909
33	24,46833	22,84918	21,38877	18,87355	16,80268	15,08404
34	24,98856	23,29188	21,76579	19,14765	17,00255	15,23023
35	25,49859	23,72379	22,13184	19,41120	17,19290	15,36814
36	25,98862	24,14516	22,48722	19,66461	17,37419	15,49825
37	26,48884	24,55625	22,83255	19,90828	17,54685	15,62099
38	26,96945	24,95732	23,16724	20,14258	17,71129	15,73678
39	27,44064	25,34860	23,49246	20,36786	17,86789	15,84602
40	27,90259	25,73034	23,80822	20,58448	18,01704	15,94907

Продовження дод. 1.5

8%	9%	10%	12%	15%	Період (n)
1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1
1,92593	1,91743	1,90909	1,89286	1,86957	2
2,78326	2,75911	2,73554	2,69005	2,62571	3
3,57710	3,53130	3,48685	3,40183	3,28323	4
4,31213	4,23972	4,16986	4,03735	3,85498	5
4,99271	4,88965	4,79079	4,60478	4,35216	6
5,62288	5,48592	5,35526	5,11141	4,78448	7
6,20637	6,03295	5,86842	5,56376	5,16042	8
6,74664	6,53482	6,33493	5,96764	5,48732	9
7,24689	6,99525	6,75902	6,32825	5,77158	10
7,71008	7,41766	7,14457	6,65022	6,01877	11
8,13896	7,80519	7,49506	6,93770	6,23371	12
8,53608	8,16073	7,18369	7,19437	6,42062	13
8,90378	8,48690	8,10336	7,42355	6,58315	14
9,24424	8,78615	8,36669	7,62817	6,72448	15
9,55948	9,06069	8,60608	7,81086	6,84737	16
9,85137	9,31256	8,82371	7,97399	6,95424	17
10,12164	9,54363	9,02155	8,11963	7,04716	18
10,37189	9,75563	9,20141	8,24967	7,12797	19
10,60360	9,95012	9,36492	8,36578	7,19823	20
10,81815	10,12855	9,51356	8,46944	7,25933	21
11,01680	10,29224	9,64869	8,56200	7,31246	22
11,20074	10,44243	9,77154	8,64465	7,35866	23
11,37106	10,58021	9,88322	8,71843	7,39884	24
11,52876	10,70661	9,98474	8,78432	7,43377	25
11,67478	10,82258	10,07704	8,84314	7,46415	26
11,80998	10,92897	10,16095	8,89566	7,49056	27
11,93518	11,02658	10,23722	8,94255	7,51353	28
12,05108	11,11613	10,30657	8,98442	7,53351	29
12,15841	11,19828	10,36961	9,02181	7,55088	30
12,25778	11,27365	10,42691	9,05518	7,56598	31
12,34980	11,34280	10,47901	9,08499	7,57911	32
12,43500	11,40624	10,52638	9,11159	7,59053	33
12,51389	11,46444	10,56943	9,13535	7,60046	34
12,58693	11,51784	10,60858	9,15656	7,60910	35
12,65457	11,56682	10,64416	9,17550	7,61661	36
12,71719	11,61176	10,67651	9,19241	7,62314	37
12,77518	11,65299	10,70592	9,20751	7,62882	38
12,82887	11,69082	10,73265	9,22099	7,63375	39
12,87858	11,72552	10,75697	9,23303	7,63805	40

**Використання МСФЗ для звітності місцевих компаній,
акції яких перебувають у лістингу**

Країна	МСФЗ не дозволяються для місцевих компаній	МСФЗ дозволяються для місцевих компаній	МСФЗ вимагаються для окремих місцевих компаній	МСФЗ вимагаються для усіх місцевих компаній
1	2	3	4	5
Австралія	×			
Австрія		×		з 2005
Албанія	Не існує місцевої фондової біржі. Компанії слідує албанським стандартам			
Аргентина	×			
Аруба		×		
Багамські Острови				×
Бангладеш				×
Барбадос				×
Бахрейн			Банки	
Бельгія		×		з 2005
Бенін	×			
Бермудські острови		×		
Болгарія				з 2005
Болівія		×		
Боснія-Герцеговина				усі великі та середні компанії
Ботсвана		×		
Бразилія	×			
Бруней		×		
Буркіна Фасо	×			
Велика Британія	×			з 2005
Венесуела	×			
В'єтнам	×			
Вірменія			×	
Гаїті				×
Гана	×			
Гватемала			×	
Гондурас				×
Гонконг		×		

Продовження дод. 2

1	2	3	4	5
Греція	×		з 2003 лише річні звіти	
Грузія			×	
Гуам	Місцевої фондової біржі немає. Компанії слідують US GAAP			
Гайана				×
Гібралтар	×			
Данія	×		з 2005	
Домініканська Республіка		×		×
Еквадор				×
Естонія				з 2005 (на додаток до компаній на лістингу є обов'язковими для кредитних установ і страхових компаній)
Єгипет				×
Замбія		×		
Зімбабве		×		
Ізраїль	×			
Індія	×			
Індонезія	×			
Ірландія	×			з 2005
Ісландія	×			з 2005
Іспанія	×			з 2005
Італія	×			з 2005
Йорданія				×
Кайманові острови		×		
Камбоджа	×			
Канада	×			
Кенія				×
Кіпр				×
Киргизстан				з 2003
Китай	×			
Колумбія	×			
Коста-Рика				×
Кот д'Івуар	×			
Кувейт				×
Лаос		×		
Латвія		×		з 2005

Продовження дод. 2

1	2	3	4	5
Лесото		×		
Ливан				(а також усі банки та фінансові установи)
Литва		×		з 2005
Ліхтенштейн		×		з 2005
Люксембург		×		з 2005
Маврикій				×
Македонія				×
Малаві				×
Малайзія	×			
Малі	×			
Мальта				×
Мексика	×			
Молдова	×			
М'янма		×		
Намібія		×		
Непал				×
Нігер	×			
Нідерланди		×		з 2005
Нідерландські Антіли		×		
Нікарагуа		×		з 2005
Німеччина		×		з 2005
Нова Зеландія	×			
Норвегія	×			з 2005
Об'єднані Арабські Емірати			Банки	
Оман				×
Пакистан	×			
Панама				×
Папуа Нова Гвінея				×
Перу				×
Південна Африка		×		з 2005
Південна Корея	×			
Польща	×			з 2005
Португалія	×			з 2005
Російська Федерація			Банки	Вимогу використання МСФЗ буде запроваджено у 2004—2007

Продовження дод. 2

1	2	3	4	5
Румунія			з 2005 року для всіх великих компаній	
Сальвадор		×		
Саудівська Аравія	×			
Свазіленд		×		
Сирія	×			
Сінгапур	×			
Словацька Республіка	×			з 2005
Словенія	×			з 2005
США	×			
Таїланд	×			
Танзанія				з 2005
Того	×			
Тринідад і Тобаго				×
Туніс	×			
Туреччина		×		
Уганда		×		
Угорщина		×	×	з 2005
Узбекистан	×			
Україна			Банки	з 2003
Уругвай	×			
Фіджі	×			
Філіппіни	×			
Фінляндія		×		з 2005
Франція	×			з 2005
Хорватія				×
Чеська Республіка		×	×	з 2005
Чилі	×			
Швейцарія		Більшість компаній, що мають Раду директорів, мають застосувати МСФЗ або US GAAP, починаючи з 2005		
Швеція	×			з 2005
Шрі Ланка	×			
Югославія				×
Ямайка				×
Японія	×			

**Компанії, які вказують на використання МСФЗ
при складанні фінансових звітів***

Країна	Компанії
1	2
Австрія	Austrian Airlines Group BEKO Holding Aktiengesellschaft Boehler Uddeholm Creditanstalt EVN Energie vernunftignutzen Sanochemia Pharmazeutika AG VA TECH Verbund Voest-Alpine Stahl Wienerberger
Бахрейн	Arab Banking Corp. Batelco Gulf International Bank Investcorp Group Taib Bank Trust International Insurance Company
Бельгія	Coil S.W.I.F.T. (Swift)
Болгарія	Bulbank
Ботсвана	Barclays Bank of Botswana Limited Inco Holdings Limited National Development Bank
Гонконг	Dairy Farm Hongkong Land Holdings Limited Jardine Matheson Mandarin Oriental Vtech Holdiqs Ltd
Данія	Aalborg Portland Bavarian Nordic Danisco Great Nordic Lundbeck Neurosearch FLS Industrias Incentive Group Navision SAS Group SIS International
Естонія	Hansapank

* Наведений перелік не є вичерпним.

Продовження дод. 3

1	2
Європейські організації	European Investment Bank Eutelsat
Зімбабве	Central Africa Building Society BICC CAFCA
Іспанія	Amadeus
Канада	Homburg Invest Inc.
Китай	Shanghai Petrochemical Sinopec Yizheng Chemical Fibre Co.
Кіпр	Bank of Cyprus
Кувейт	National Bank of Kuwait SAK
Латвія	Latvijas Unibanka
Мальта	Air Malta Bank of Valletta HSBC Bank Malta Plc Maltacom
Міжнародні банки	African Development Bank World Bank
Нідерланди	Gucci Libertel Teleplan
Німеччина	Aachener und Munchner Beteiligungs AC-Service AG Adidas-Salomon Allianz AG Holding Alsen AG Altana Articon Arxes information Design AG Bayer BHF-Bank Bintech Brain International BWK (Bremfer Woll-Kammerei AG) CE Computer Equipment Cenit AG CineMedia Film AG Commerzbank DEAG (Deutsche Entertainment AG) Deutsche Bank DG Bank DIS Deutscher Industrie Service AG Dresdner Bank Drillisch Telecom

1	2
	Dyckerhoff ERGO Insurance Group Heidelberger Zement Henkel Hochtief HSBC Trinkaus & Burkhardt KGaA Hypovereinsbank Infomatec Integrated Information Systems AG Infor Business Solutions Kinowelt KWR Lintec Computer AG LPKF Laser & Electronics MAN Aktiengesellschaft Medion AG Mensch und Maschine Metro AG Mobilcom Munchener Ruck (Munich Re Group) MVV Energie AG MWG-Biotech AG Odeon Film AG Preussag Puma RWE Sachsenring Saltus Schering Schmalbach-Lubeca SKW Trosterberg AG SoftM SZ Testsysteme Tarkett Sommer Technotrans Transtec Tria AG Wella
Нова Зеландія	Brierley Investments Limited
Норвегія	First Olsen Tankers SAS Group
OAE	Al Dhafra Insurance Co. Emirates Bank Group National Bank of Fujairah National Bank of Umm Al-Qaiwain
Перу	Credicorp

Продовження дод. 3

1	2
Південна Африка	Anglogold Barloworld Limited Rangold Resources
Російська Федерація	Gazprom Red October Rostelecom
Словенія	Banka Celje Banka Koper Banka Slovenije Nova Kreditna Banka Maribor
Туреччина	Arcelik Garanti Bank
Угорщина	Borsodchem MATAV Hungarian Telecommunications Co. Ltd. Mol
Україна	International Ukrainian Airlines Ukrrechflot
Фінляндія	Nokia Group Nordic Investment Bank StoraEnso
Франція	Lectra Systems Norbert Dentressangle
Хорватія	Agrokor Kreditna Banka Zagreb Varazdinska Banka Zagrebacka banka Laiki Group
Чеська Республіка	CEZ (Czech Power Company) Czech Telecom
Швейцарія	Agie Charmilles Algroup ASCOM Axantis BB Biotech BB Medtech BT&T Bucher Industries Calida Clariant Elektrizitats-Gesellschaft Laufenburg AG (EGL) EMS-Chemie Holding AG ESEC Group Eichhof Holding AG

1	2
	Forbo Holderbank Intershop Jelmoli, Grands Magasins Julius Bar Kuoni Lonzagroup Motor Columbus Movenpick Nestle New Venturetec Novartis Phoenix Mecano Phonak Rieter Holding Ltd Roche Sairgroup Saurer Schindler Serono SEZ Group Siegfried i Sihl Sika Finance Sulzer Brothers Swisscom Synthes-Stratec Tecan UBS AG Unaxis Von Roll WMH Walter Meier Holding Xstrata Zellweger Luwa Zschokke Zurich Financial Services

ПРИКЛАДИ СТРУКТУРИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ
СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Додаток 4.1

Звіт про фінансове становище на 31 грудня 2002 (в тис. грошових одиниць)

	2002	2002	2001	2001
АКТИВИ				
Поточні активи				
Грошові кошти та їх еквіваленти	×		×	
Дебіторська заборгованість	×		×	
Запаси	×		×	
Авансові платежі	×		×	
Інвестиції	×		×	
		×		×
Непоточні активи				
Дебіторська заборгованість	×		×	
Інвестиції	×		×	
Інші фінансові активи	×		×	
Інфраструктура, машини та обладнання	×		×	
Земля та будівлі	×		×	
Немонетарні активи	×		×	
Інші нефінансові активи	×		×	
		×		×
Разом активи		×		×
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
Поточні зобов'язання				
Кредиторська заборгованість	×		×	
Короткострокові позики	×		×	
Поточна частина позик	×		×	
Забезпечення	×		×	
Виплати працівникам	×		×	
Щорічні пенсійні внески	×		×	
		×		×
Непоточні зобов'язання				
Кредиторська заборгованість	×		×	
Позики	×		×	
Забезпечення	×		×	
Виплати працівникам	×		×	
Щорічні пенсійні внески	×		×	
		×		×
Разом зобов'язання		×		×
Чисті активи		×		×
ЧИСТІ АКТИВИ/ КАПІТАЛ				
Капітал, вкладений іншими державними організаціями	×		×	
Резерви	×		×	
Накопичений надлишок	×		×	
		×		×
Частка меншості (дефіцит)		×		×
Разом чисті активи/ капітал		×		×

Додаток 4.2

Звіт про фінансові результати за рік, що закінчується 31 грудня 2002
(класифікація витрат за функціями) (в тис. грошових одиниць)

	2002	2001
ОПЕРАЦІЙНИЙ ДОХІД		
Податки	x	x
Збори, штрафи та ліцензії	x	x
Дохід від операцій обміну валют	x	x
Надходження від інших державних структур	x	x
Інший операційний дохід	<u>x</u>	<u>x</u>
Разом операційний дохід	<u>x</u>	<u>x</u>
ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ		
Загальне громадське обслуговування	x	x
Оборона	x	x
Громадський порядок і безпека	x	x
Освіта	x	x
Охорона здоров'я	x	x
Соціальний захист	x	x
Комунальне господарство та благоустрій	x	x
Спорт, культура та релігія	x	x
Господарська діяльність	x	x
Захист довкілля	<u>x</u>	<u>x</u>
Разом операційні витрати	<u>x</u>	<u>x</u>
НАДЛИШОК (ДЕФІЦИТ) ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	x	x
Фінансові витрати	x	x
Прибутки від продажу основних засобів	x	x
Разом неопераційний дохід (витрати)	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Надлишок (дефіцит) від звичайної діяльності	x	x
Частка меншості	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Чистий надлишок (дефіцит) до надзвичайних статей	x	x
Надзвичайні статі	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Чистий надлишок (дефіцит) за період	<u>x</u>	<u>x</u>

Додаток 4.3

Звіт про фінансові результати за рік, що закінчується 31 грудня 2002
(класифікація витрат за характером) (в тис. грошових одиниць)

	2002	2001
ОПЕРАЦІЙНИЙ ДОХІД		
Податки	x	x
Збори, штрафи та ліцензії	x	x
Дохід від операцій обміну валют	x	x
Надходження від інших урядових структур	x	x
Інший операційний дохід	x	x
Разом операційний дохід	<u>x</u>	<u>x</u>
ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ		
Зарплата та виплати працівникам	x	x
Гранти та інші трансферні платежі	x	x
Використані матеріали	x	x
Витрати на амортизацію	x	x
Інші операційні витрати	x	x
Разом операційні витрати	<u>x</u>	<u>x</u>
Надлишок (дефіцит) від операційної діяльності	x	x
Фінансові витрати	(x)	(x)
Прибутки від продажу основних засобів	x	x
Разом неопераційний дохід (витрати)	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
Надлишок (дефіцит) від звичайної діяльності	x	x
Частка меншості у надлишку (дефіцит)	(x)	(x)
Чистий надлишок (дефіцит) до надзвичайних статей	x	x
Надзвичайні статті	(x)	(x)
Чистий надлишок (дефіцит) за період	x	x

Додаток 4.4

Звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі за рік,
що закінчується 31 грудня 2002 (в тис. грошових одиниць)

	Вкладений капітал	Резерв переоцінки	Резерв переведення валют	Накопичений надлишок (дефіцит)	Разом
Залишок на 31 грудня 2000	×	×	(×)	×	×
Зміни в обліковій політиці	(×)			(×)	(×)
Перерахований залишок	×	×	×	×	×
Дооцінка майна		×			×
Уцінка інвестицій		×			×
Різниці при переведенні валют		(×)			(×)
Чисті прибутки та збитки, не визнані у звіті про фінансові результати		×	(×)		×
Чистий надлишок за період				×	×
Залишок на 31 грудня 2001	×	×	(×)	×	×
Дооцінка майна		×			(×)
Дооцінка інвестицій		×			×
Різниці при переведенні валют			(×)		×
Чисті прибутки та збитки, не визнані у звіті про фінансові результати		(×)	(×)		(×)
Чистий дефіцит за період				(×)	(×)
Залишок на 31 грудня 2002	×	×	(×)	×	×

Додаток 4.5

Консолідований звіт про рух грошових коштів (прямий метод) за рік,
що закінчується 31 грудня 2002 (в тис. грошових одиниць)

	2002	2001
ГРОШОВІ ПОТОКИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Надходження		
Податки	x	x
Продаж товарів і послуг	x	x
Гранти	x	x
Відсотки отримані	x	x
Інші надходження	x	x
Платежі		
Виплати працівникам	(x)	(x)
Щорічні пенсійні внески	(x)	(x)
Постачальникам	(x)	(x)
Сплачені відсотки	(x)	(x)
Інші платежі	(x)	(x)
Чисті грошові потоки від операційної діяльності	x	x
ГРОШОВІ ПОТОКИ ВІД ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Придбання основних засобів	(x)	(x)
Надходження від продажу основних засобів	x	x
Надходження від продажу інвестицій	x	x
Придбання цінних паперів в іноземній валюті	(x)	(x)
Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності	x	x
ГРОШОВІ ПОТОКИ ВІД ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Надходження від позик	x	x
Погашення позик	(x)	(x)
Розподіл/дивіденди державі	(x)	(x)
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	x	x
Чисте збільшення (зменшення) грошових коштів та їх еквівалентів	x	x
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок періоду	x	x
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду	x	x

Додаток 4.6

**Консолідований звіт про рух грошових коштів (непрямий метод) за рік,
що закінчується 31 грудня 2002 (в тис. грошових одиниць)**

	2002	2001
РУХ КОШТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Надлишок (дефіцит) від звичайної діяльності	x	x
Негрошові зміни		
Амортизація основних засобів	x	x
Амортизація нематеріальних активів	x	x
Збільшення резерву сумнівних боргів	x	x
Збільшення кредиторської заборгованості	x	x
Збільшення позики	x	x
Збільшення забезпечення виплат працівникам	x	x
(Прибутки) збитки від продажу основних засобів	(x)	(x)
(Прибутки) збитки від продажу інвестицій	(x)	(x)
Збільшення в інших поточних активах	(x)	(x)
Збільшення інвестицій внаслідок переоцінки	(x)	(x)
Збільшення дебіторської заборгованості	(x)	(x)
Екстраординарна стаття	(x)	—
Чисті грошові потоки від операційної діяльності	x	x
ГРОШОВІ ПОТОКИ ВІД ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Придбання основних засобів	(x)	(x)
Надходження від продажу основних засобів	x	x
Надходження від продажу інвестицій	x	x
Придбання цінних паперів в іноземній валюті	(x)	(x)
Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності	x	x
ГРОШОВІ ПОТОКИ ВІД ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Надходження від позик	x	x
Погашення позик	(x)	(x)
Розподіл/дивіденди державі	(x)	(x)
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	x	x
Чисте збільшення (зменшення) грошових коштів та їх еквівалентів	x	x
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок періоду	x	x
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду	x	x

ЛІТЕРАТУРА

1. *Грюнинг Х. ван, Коэн М.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. На рус. и англ. яз. 2-е изд., испр. и доп. — М.: Весь мир, 2003.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова — Київ, ФПБАУ, 2000.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова. — Київ, ФПБАУ, 2000.
4. Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности. — КМСФО, 2001.
5. Учет по международным стандартам: Учебное пособие / А.М.Гершун, И.В.Аверчев, Е.Б.Герасимова и др. Под ред. Л.В.Горбачевой. — М.: Фонд Развития Бухгалтерского учета, 2002.
6. International Financial Reporting Standards 2004. — IASB, 2004.
7. *Epstein B.I., Mirza A.A.* IAS 2003 Interpretation and Application of International Accounting Standards, 2003. New York: John Wiley & Sons Inc.

Голов Сергій Федорович
Костюченко Валентина Миколаївна

**Бухгалтерський облік та фінансова звітність
за міжнародними стандартами**

Практичний посібник

Літературний редактор — А.Бакало
Коректор — Т.Луфер
Комп'ютерна верстка — О.Войтенко, О.Радченко

Підписано до друку 13.09.04. Формат 70x100/16.
Папір офсетний №1. Гарнітура TimesClassic. Друк офсетний.
Умовн. друк. арк. 71,52. Обл.-вид. арк. 40,4.
Наклад 4 000 прим. Зам. 4-208

Видавництво "Лібра" ТОВ
01032 Київ-32, вул. Саксаганського, 110, кв. 1
Тел./факс 234-76-19
Поштова адреса: 01032, Київ-32, а/с 68
E-mail: libra-k@i.com.ua

Надруковано: АТ "Книга"
04053, Київ-53, вул. Артема, 25

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру виготівників
Серія ДК №1911



ГОЛОВ
Сергій Федорович

Кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри еккаунтингу Міжнародного інституту менеджменту (МІМ-Київ).

Автор більш ніж 120 статей, присвячених актуальним проблемам фінансового та управлінського обліку, співавтор шести видань з питань аудиту, бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Плідно займається науковими дослідженнями проблем і перспектив бухгалтерського обліку в Україні.

Член Міжнародної асоціації спеціалістів в галузі освіти та досліджень з бухгалтерського обліку, член Європейської асоціації бухгалтерів.

Член методологічної Ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Голова Комітету стандартів та практики бухгалтерського обліку ФПБАУ.



КОСТЮЧЕНКО
Валентина
Миколаївна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри еккаунтингу Міжнародного інституту менеджменту (МІМ-Київ).

Стажувалася у Франції, США, Словенії.

Автор понад 50 наукових публікацій, присвячених актуальним питанням фінансового обліку.

Співавтор чотирьох книг з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, міжнародних стандартів фінансової звітності та трансформації національної фінансової звітності у фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Член Європейської асоціації бухгалтерів та Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України.

