

**Державна служба статистики України
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

Пархоменко В. М., Малюга Н. М.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Навчальний посібник



**Київ
2019**

**Державна служба статистики України
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ,
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

Пархоменко В. М., Малюга Н. М.

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

Навчальний посібник

**Київ
2019**

УДК 657(477)(075.8)

П 18

Пархоменко В. М., Малюга Н. М.

П 18 Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами:
навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.

ISBN 978-617-571-165-1

Висвітлено загальні основи фінансової звітності за міжнародними стандартами. Теми посібника передбачають логічну подачу теоретичного матеріалу, розгляд послідовності дій із відображення господарських операцій у фінансовій звітності, формування облікової політики, що дозволяють студенту сформувати базу для подальшого розуміння інших фахових дисциплін.

Посібник має зручну для користування структуру викладення матеріалів, наведення прикладів, які дозволяють зрозуміти засади застосування стандартів фінансової звітності. Побудова посібника за змістом сприяє ефективному сприйняттю та засвоєнню читачами поданих тем.

Призначений студентам ЗВО, що навчаються за економічними спеціальностями.

Рекомендовано Вченою радою Національної академії статистики, обліку та аудиту (протокол №8 від 28 березня 2019 р.).

Рецензенти:

Пилипенко О. І., доктор економічних наук, професор Національна академія статистики, обліку та аудиту, декан обліково-статистичного факультету

Чижевська Л. В., доктор економічних наук, професор Житомирський державний технологічний університет, професор кафедри обліку і аудиту

Зміст

Передмова	5
РОЗДІЛ 1.	
ОСНОВИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ	7
1.1. Введення в МСФЗ	7
1.2. Умови та етапи впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності	13
1.3. Діяльність Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	17
1.4. Порядок розробки МСФЗ	20
РОЗДІЛ 2.	
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ТА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	23
2.1. Концептуальна основа складання і подання фінансової звітності	23
2.2. Статус і склад МСФЗ	27
РОЗДІЛ 3.	
ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	33
3.1. Основні припущення при складанні фінансової звітності	33
3.2. Якісні характеристики інформації у фінансовій звітності	34
3.3. Поняття елементів фінансової звітності, їх визнання	40
3.4. Оцінка елементів фінансової звітності	45
РОЗДІЛ 4.	
ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	49
4.1. Визначення, визнання, класифікація та оцінка	49

4.2. Облік амортизації	53
4.3. Облік переоцінки та зменшення корисності	56
4.4. Облік основних засобів у орендаря	59
4.5. Розкриття інформації	63

РОЗДІЛ 5.

ОБЛІК ЗАПАСІВ, ДЕБІТОРІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	64
5.1. Визначення, визнання, класифікація запасів	64
5.2. Оцінка запасів при надходженні	66
5.3. Оцінка запасів при вибутті	68
5.4. Облік дебіторської заборгованості	71
5.5. Облік зобов'язань і забезпечень	74
5.6. Розкриття інформації	76

РОЗДІЛ 6.

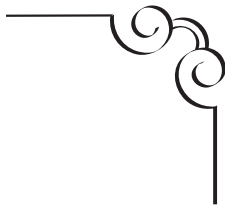
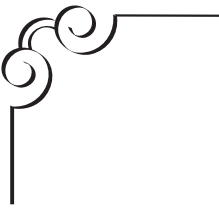
ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	79
6.1. Призначення та склад фінансової звітності	79
6.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах	82

РОЗДІЛ 7.

СТРУКТУРА, ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	90
7.1. Складання звіту про фінансовий стан	90
7.2. Складання звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід	96
7.3. Звіт про рух грошових коштів	102
7.4. Звіт про зміни у власному капіталі	107
7.5. Примітки до фінансової звітності	107

РОЗДІЛ 8.

ПРОМІЖНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	115
8.1. Сутність та склад проміжної фінансової звітності	115
8.2. Зміст проміжної фінансової звітності	116
8.3. Періоди подання проміжної фінансової звітності	119



Передмова

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності – невід’ємна складова сучасного бізнесу та економічної діяльності в цілому.

В сучасних ринкових умовах діяльності суб’єктів господарювання, а також зважаючи на вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що стосуються застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, першочергового значення для ефективного управління набуває проблема своєчасного отримання адекватної облікової інформації про господарські операції, наявне майно, його використання, доходи, витрати, фінансові результати.

Знання бухгалтерського обліку та розуміння алгоритму складання фінансової звітності за міжнародними стандартами необхідні для вирішення різних економічних справ, а також для задоволення інформаційних потреб заінтересованих користувачів. У зв’язку з цим дисципліна «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» є важливою складовою навчального плану підготовки магістрів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Постійні зміни чинного законодавства України, потреба підвищення якісного рівня підготовки фахівців облікового напрямку, зумовили необхідність підготовки відповідного посібника.

Метою цього навчального видання є розкриття головних питань стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні, концептуальної основи та складу МСБО/МСФЗ, принципів підготовки та складання фінансової звітності,

подання різних форм фінансової звітності та обрання методів обліку для відображення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку. Теми посібника передбачають зручну подачу теоретичного матеріалу.

Навчальний посібник «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» призначений для підготовки здобувачів освітнього ступеня магістра та спрямований на використання ними знань із бухгалтерського обліку, що розвиває міждисциплінарні зв'язки та вміння системно мислити в подальшому при виконанні розрахункових завдань.

При підготовці навчального посібника автори використовували офіційний переклад тексту міжнародних стандартів фінансової звітності і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (в редакції 2018 р., розміщеного на офіційній сторінці Міністерства фінансів України – регулятора бухгалтерського обліку в Україні).

РОЗДІЛ 1.

ОСНОВИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ

1.1. Введення в МСФЗ

На основі урядової програми реформування системи бухгалтерського обліку і Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в 1998-1999 рр. розпочиналося в Україні системне використання міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Прийняті у 1999 р положення (стандарти) бухгалтерського обліку та План рахунків бухгалтерського обліку були побудовані на принципах і регламентах МСФЗ (IFRS).

У подальшому Законом України для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності з 01.01.2012 р. запроваджено безпосереднє застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ):

- публічними акціонерними товариствами;
- банками;
- страховими організаціями;
- іншими підприємствами та організаціями (крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність і дату застосування МСФЗ.

Відповідно до вищезазначеного Закону, Кабінет Міністрів України постановою поширив обов'язковість безпосереднього застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підприємства й організації, які проводять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 01.01.2013 р.;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг: страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 01.01.2014 р.

Законом України з 01 січня 2018 р. поширено безпосереднє застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності ще на великі підприємства і підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Підвищену зацікавленість МСФЗ можна пояснити наступними факторами.

Використання МСФЗ дозволяє прискорити процес удосконалення вітчизняного обліку та його адаптацію до сучасних бізнес умов. Складання фінансової звітності у відповідності з МСФЗ – необхідна умова виходу вітчизняних компаній на західні ринки капіталу. Якщо українська компанія бажає пройти процедуру лістингу (допуску цінних паперів до торгів), щоб її акції котирувались на міжнародних фондових біржах, вона має надавати звітність у відповідності з МСФЗ. Глобалізація ринків товарів, капіталів останнім часом суттєво підвищила вимоги до якості публічної фінансової звітності. Стала очевидною потреба всіх учасників ринку у прозорій (відкритій) інформації про фінансовий стан і результати діяльності кожного учасника ринку. Звітність складена у відповідності з МСФЗ, як складена на єдиних принципах і регламентах, більш прозора, інформативна, а отже більш корисна для користувачів. Така звітність дає можливість інвесторам і кредиторам отримати об'єктивну оцінку діяльності підприємства та прийняти обґрунтоване управлінське рішення. Прозора звітність стане корисною учасникам ринку за умови, що вона зрозуміла або може бути зрозуміла всіма зацікавленими користувачами, а

обов'язковою умовою прозорості звітності є її складання за єдиними, прийнятними і застосовуваними всіма учасниками ринку правилами.

Учасники ринку зацікавлені отримувати повну та відкриту інформацію про діяльність інших. Ринкові відносини породжують зацікавленість позичальників і кредиторів, емітентів і інвесторів, банків і вкладників, директорів і акціонерів. На основі прозорої фінансової звітності можна бачити ефективність рішень і відповідальність тих, хто приймає рішення.

Впровадження у вітчизняну практику МСФЗ підвищує вимоги до професійного рівня облікових працівників, робить бухгалтера таким, професійні та неупереджені поради якого відіграють все більшу роль у прийнятті ефективних управлінських рішень.

В обліковій практиці використовується термін **«accounting»**, який означає власне бухгалтерський облік, аналіз та контроль господарської діяльності. Вживається також термін **«book-keeping»** – рахівництво як процес ведення облікових записів на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий облік і управлінський облік, які розрізняються перш за все метою ведення та основними користувачами облікової інформації.

Фінансовий облік (financial accounting) підпорядковано складанню фінансової звітності для зовнішніх користувачів.

Управлінський облік (management / managerial accounting) підпорядковано збору, обробці, аналізу інформації з метою її використання для ефективної управлінської діяльності підприємства.

Якщо фінансовий облік базується на загальноприйнятих в тій чи іншій країні облікових правилах (нормативах / стандартах), то управлінський регулюється рішеннями керівництва підприємства.

Хоча поділу бухгалтерського / фінансового обліку на власне фінансовий облік і податковий облік не має, у більшості країн існують окремо від фінансового обліку правила податкового обліку (податкових розрахунків).

В США та Великобританії фінансовий та податковий облік функціонують паралельно, при цьому використовується єдина вихідна база – данні первинного обліку. В Німеччині та Франції система фінансового обліку формується під впливом вимог податкового законодавства.

Стандартизація фінансового обліку і фінансової звітності

Стандартизація фінансового обліку і фінансової звітності відбувається на трьох рівнях: національному, регіональному, міжнародному.

Національні стандарти. У більшості країн світу існують національні стандарти обліку і звітності, які розробляються: в США, Великобританії, Австралії – професійними організаціями бухгалтерів; в Німеччині, Франції – державними органами.

Зокрема, в США це:

1. Комітет по цінним паперам і біржам;
2. Комітет зі стандартів фінансового обліку (FASB);
3. Комітет зі стандартизації обліку державних підприємств;
4. Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів;
5. Американська бухгалтерська асоціація.

У США найбільш відомими стандартами є Загальноприйняті бухгалтерські принципи (General Accepted Accounting Principles – GAAP), у Великобританії – Закон про компанії, у Німеччині – Торговельний кодекс, у Франції – Норми обліку. Необхідно відмітити, що абревіатура GAAP (ГААП) часто використовується для загальної характеристики облікових стандартів інших країн: ГААП Великобританії, ГААП інших країн.

Регіональні стандарти діють в декількох країнах регіону.

Зокрема до них відносяться Директиви ЄС, положення яких є обов'язковими для виконання в країнах членах ЄС. Так, в країнах Євросоюзу діє Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту

та Ради ЄС від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств.

Також існують регіональні організації, які розробляють облікові стандарти для країн Азіатського, Тихоокеанського регіонів, Африки.

Міжнародні стандарти. Міжнародна стандартизація бухгалтерського обліку і звітності обумовлена процесом інтеграції в сфері економіки, розвитком ринків капіталу, посиленням ролі транснаціональних корпорацій, необхідністю зменшення витрат на підготовку фінансової звітності. Вона направлена на формування міжнародної облікової системи, розробку єдиних стандартів фінансової звітності.

Провідна роль в цьому процесі належить Раді з міжнародних стандартів фінансової звітності. Активну участь у цьому процесі приймають: Міжнародна організація бухгалтерів (International Federation of Accounting – IFAC/МФБ); Міжнародна організація комісії з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions – IOSCO/МОКЦП); Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності при ООН (Intergovernmental working group of experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR UNCTAD); Організація економічного співробітництва і розвитку (Organization Cooperation and Development – OECD/OECP).

Фактори що впливають на відмінності в облікових системах країн світу:

Правова система. Традиційно розглядаються дві основні правові моделі: англосаксонська і романо-германська (континентальна). Бухгалтерські принципи та процедури країн англосаксонської моделі (США, Канада, Великобританія, Австралія та ін.) базуються на постулаті «дозволено те, що не заборонено», тому облікові системи цих країн більш гнучкі, жорстко не

регламентовані. Для країн континентальної моделі (Німеччина, Франція, Італія, Іспанія та ін.) навпаки, характерним є державна регламентація облікових правил («дозволено те, що дозволено»), використання затверджених державним органом планів рахунків бухгалтерського обліку, а також певного впливу на облікову систему податкового законодавства.

Політичні процеси. Нестабільність політичної ситуації призводить до протиріч на законодавчому рівні. Реформи багатьох потрібних економіці законів затримуються.

Рівень економічного розвитку. В країнах що розвиваються держава відіграє досить суттєву роль в національній економіці і як наслідок в них підвищується рівень державної регламентації обліку.

Національні традиції. Облікові системи ряду країн (США, Великобританія, Канада, Австралія, Нідерланди та ін.) традиційно зорієнтовані на потреби інвесторів. В ряді країн континентальної Європи фінансова звітність в першу чергу обслуговує інтереси кредиторів, тому в цих країнах переважає консервативний підхід у визнанні прибутку, визначені вартості активів.

Географічне місцерозташування та колоніальне минуле. Ряд країн мають подібні облікові системи в силу географічної близькості. Так, облікова система Канади знаходиться під значним впливом США. Країни, що в недалекому минулому були колоніями Великобританії, Франції, Іспанії, Португалії, Нідерландів, Німеччини перейняли певні властивості облікових систем цих країн.

В сучасній економічній літературі описуються різні моделі облікових систем що існують у світі. Однією з найбільш відомих є наступна класифікація: англосаксонська, континентальна, південноамериканська облікові моделі.

Англосаксонська. Ця модель обліку характерна для країн з розвиненими фондовими ринками, тому система обліку характеризується максимальним рівнем розкриття інформації

(перш за все для інвесторів і кредиторів). Стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності розробляються із залученням недержавних професійних організацій. У країнах з цією моделлю обліку високий професіональний рівень бухгалтерів та користувачів фінансової звітності.

Континентальна модель. Цієї моделі притримуються більшість країн Європи, а також Японія. Для них характерне значне регулювання бухгалтерського обліку державою, консервативний підхід у формуванні облікової політики. У багатьох країнах Європи діяльність компаній тісно зв'язана з банками, які є основними постачальниками фінансових ресурсів. Фінансова звітність зорієнтована в більшій мірі на забезпечення інформаційних потреб кредиторів, а також податкових та інших органів державного регулювання.

Південноамериканська модель. Особливістю цієї моделі є орієнтація облікової системи на високий рівень інфляції. Фінансова звітність націлена перш за все на державні потреби (податкові) і жорстко регламентована.

1.2. Умови та етапи впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Міжнародні стандарти визначають загальновизнані правила відображення господарських операцій та фактів господарського життя у бухгалтерському обліку і звітності. Мова йде про публічну звітність, що широко використовується різними зовнішніми користувачами для отримання корисної та необхідної інформації про підприємство, що складає та оприлюднює цю звітність.

Міжнародні стандарти є зведенням правил бухгалтерського обліку, інформація якого використовується для подання різним підприємствам, організаціям та особам, що зацікавлені результатами діяльності і фінансовим станом підприємства, що складає звітність. Облікова та звітна інформація, що формується за правилами міжнародних стандартів, може бути корисною і для викори-

стання на підприємстві для контролю і управління. Але головне її призначення – зовнішні користувачі.

Необхідність загальноприйнятих і широко відомих правил складання звітності була по-справжньому зрозуміла після краху 1929 року на світових фондових ринках, що став початком багаторічної економічної кризи в індустріально розвинутих країнах. Криза виявила недостатність системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що тоді застосовувалась.

Концептуальні принципи складання фінансової звітності у різних країнах і навіть у різних компаніях суттєво відрізнялись. Звітність різних компаній була неспівставною і незрозумілою, на її основі неможна було отримати однозначні висновки про результати діяльності і фінансовий стан компаній. Часто звітність підштовхувала до помилкових висновків. Рух капіталів спрямовувався невірно, що викликало нові кризові явища.

На початку 30-х років минулого віку в США почали розробляти систему загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Національні стандарти фінансової звітності з'явилися і в інших країнах. Вони забезпечували певну єдність підходів до ведення бухгалтерського обліку, створювали можливість для співставлення звітності різних національних компаній.

Широке розповсюдження транснаціональних корпорацій поставило на порядок денний розробку загальноприйнятих Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Це питання обговорювалось на початку 1960-х років в Організації Об'єднаних Націй. З 1973 року в Лондоні працює Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСБО). Європейський Союз, США, інші країни приймають рішення про складання і допуск на фінансову біржу фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку керується при складанні МСБО/МСФЗ загальними принципами їх підготовки.

Принципи розкривають загальні підходи до змісту МСБО/МСФЗ, допомагають укладачам і користувачам фінансової звітності, а також аудиторам правильно тлумачити окремі положення МСБО/МСФЗ і відображення операцій, ще не охоплених стандартизацією, а також використовуються при розробці національних регламентів в юрисдикціях.

Економіка кожної країни має індивідуальні характеристики, що приводить до розбіжностей в обліку та звітності. В той же час розширення міжнародних зв'язків, виникнення світових ринків капіталу, створення міжнародних компаній зумовлюють необхідність впровадження єдиних правил і процедур ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності. Саме тому виникла необхідність розробки таких єдиних правил і процедур.

Особливу актуальність набуває застосування МСБО/МСФЗ для складання фінансової звітності компаніями і корпораціями, що виступають зі своїми фінансовими інструментами на світових фондових ринках. Останнім часом суттєво розширились канали фінансування компаній, що не залежать від банківського кредитування, тобто прямі позики шляхом розповсюдження цінних паперів на фондових ринках. Зростання біржових спекуляцій ініціювало появу на ринку множини «похідних цінних паперів». Наприкінці минулого століття на світовому фондовому ринку обертались цінні папери, номінальна вартість яких перевищувала вартість річного продукту всіх країн світу.

У таких умовах обґрунтування крупних фінансових операцій може бути зроблено тільки на основі надійної однозначно ідентифікованої фінансової інформації, яка забезпечується застосуванням всіх відомих норм обліку, що рекомендуються МСБО/МСФЗ. Зростаюча глобалізація світової економіки потребує єдності нормативних приписів для складання фінансової звітності, тієї самої «універсальної мови», на якій здатні спілкуватися бізнесмени всього світу, незалежно від національності, державної приналежності та ін.

Чисельні фондові біржі світу прийняли міжнародні стандарти для фінансової звітності компаній, цінні папери яких реалізуються у них. Міжнародна організація комісій з цінних паперів узгодила з КМСБО меморандум про конвертацію стандартів.

У 2002 р. Радою Євросоюзу і Європарламентом прийнято рішення про складання зведеної фінансової звітності відповідно до МСБО всіма компаніями, цінні папери яких реалізуються на фондових ринках. Тексти всіх стандартів затверджені Європейською комісією як офіційний нормативний документ ЄС. Країни-члени ЄС можуть поширювати застосування МСФЗ на складання індивідуальної фінансової звітності.

США дотримується своєї національної системи ГААП, але необхідність уніфікації стандартів фінансової звітності у зв'язку з глобалізацією фондового ринку змусила їх переглянути свої консервативні позиції. Федеральна комісія з цінних паперів США вирішила дозволити приймати до лістинга фінансову звітність, складену не тільки за ГААП США, але й за МСФЗ.

Сьогодні фінансову звітність у повній відповідності до МСБО/МСФЗ складають переважна частка транснаціональних корпорацій, із значною кількістю належних їм дочірніх і асоційованих підприємств у різних країнах. Європейська комісія заявила про те, що вона розглядає МСФЗ як вдалу основу для гармонізації фінансової звітності у Європейському Союзі. Ряд держав, в тому числі і Україна, вирішили привести у відповідність з МСФЗ свої національні правила бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Передбачено поступовий перехід підприємств на складання фінансової звітності відповідно до МСБО/МСФЗ.

Україна не може стояти осторонь від глобалізаційних тенденцій у світовій економіці. Відправною точкою впровадження МСБО в Україні стало прийняття Кабінетом Міністрів України в 1998 році Програми реформування системи бухгалтерського обліку, яка передбачала створення Міністерством фінансів України національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі

міжнародних стандартів та перехід всіх суб'єктів господарювання на принципи і методи міжнародних стандартів фінансової звітності.

У подальшому з 2012 року за законодавством України безпосереднє застосування МСБО/МСФЗ стало обов'язком всіх публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній, інших підприємств-емітентів цінних паперів, а згодом – усіх великих підприємств і підприємств, що займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення, які складають як індивідуальну, так консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

Бюджетні установи також переведені на складання фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, що розробляється українським регулятором на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в публічному секторі (IPSAS).

1.3. Діяльність Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Для забезпечення гармонізації фінансового обліку і фінансової звітності у 1973 році був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) на підставі угоди фахових організацій бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Сполучених Штатів Америки, Франції та Японії.

З 1983 р. КМСБО об'єднав всі професійні бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). На сьогодні до роботи комітету залучаються багато професійних організацій бухгалтерів.

На початку ХХІ ст. у 104 країнах було 143 члени КМСБО, що представляли більш ніж 2 млн бухгалтерів. До роботи Комітету залучені інші організації різних країн, що не є членами КМСБО.

Ціль Комітету – розробка і публікація в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, які мають обов'язково застосо-

уватись при складанні та поданні фінансової звітності, сприяння їх застосуванню та дотриманню. Комітет постійно працює над удосконаленням та гармонізацією норм і процедур бухгалтерського обліку, що пов'язані з поданням публічної фінансової звітності. КМСБО належать авторські права на міжнародні стандарти, попередні проекти та інші публікації Комітету.

Затвердженим текстом МСБО/МСФЗ вважається їх публікація Комітетом на англійській мові. Офіційні переклади МСБО/МСФЗ існують на іспанській, німецькій, польській, українській, російській мовах, неофіційний переклад більш ніж на 30 мов.

Доходи КМСБО складаються з коштів від продажу публікацій, а також фінансової підтримки професійних об'єднань, компаній і організацій.

Порядок роботи КМСБО. Діяльність Комітету направляє і здійснює Правління.

Правління затверджує нові стандарти та їх уточнені редакції. Представники Правління, організації, що входять до КМСФЗ, та інші зацікавлені юридичні та фізичні особи можуть направляти пропозиції за новими темами, що заслуговують на увагу КМСФЗ.

У 1981 р. Правління КМСФЗ заснувало міжнародну Консультативну групу, в яку увійшли представники міжнародних організацій укладачів та користувачів фінансової звітності, фондових бірж і організацій, що регулюють обертання цінних паперів. На засідання Консультативної групи, які проводяться регулярно, розглядаються технічні питання проектів, що розробляються КМСФЗ, а також його стратегія і програми роботи.

У 1995 р. була заснована Консультативна рада, яка формується з відомих діячів в бухгалтерській професії і бізнесі. Консультативна рада проводить експертизу стратегії і планів Правління, сприяє участі у роботі КМСФЗ професійних бухгалтерів і користувачів фінансової звітності, спрямовує роботу на забезпечення довіри до діяльності КМСФЗ, складає річний звіт про ефективність роботи Правління, перевіряє бюджет і фінансову звітність Комітету.

Для розробки кожного конкретного стандарту Правління засновує підготовчий комітет, що очолюється одним з членів Правління, з представників не менш ніж трьох країн, а також інших організацій. Підготовчий комітет вивчає практику обліку на національному та регіональному рівнях, визначає коло спірних питань за темою, отримує і аналізує зауваження і пропозиції.

Після обговорення і схвалення Правління розробляє і публікує «Попередній проект», який публікується для коментарів від всіх зацікавлених сторін. На підставі аналізу та узагальнення отриманих коментарів готується проект МСФЗ, що затверджується до публікації при підтримці трьох четвертей членів Правління.

Постійний комітет з тлумачень (ПКТ) сформований Правлінням КМСФО у 1997 р. для розгляду складних питань бухгалтерського обліку, тому що самостійне вирішення них підприємствами при складанні фінансової звітності може привести до неприйнятної практики обліку і відходу від МСФЗ. При розробці тлумачень ПКТ консультується з національними організаціями.

У ПКТ входять 12 осіб з різних країн з правом голосу, представники професійних бухгалтерів (аудиторів), спеціалістів зі складання та користувачів фінансової звітності.

ПКТ розглядає назрілі питання, які не знаходять задовільного вирішення у рамках діючих МСФЗ, і нові проблеми, що не прийняті до уваги при підготовці та затвердженні окремих МСФЗ.

ПКТ приймає опрацьований проект, документ направляється широким колам професійної громадськості для коментарів, а після розгляду і узагальнення зауважень ПКТ передає Правлінню на затвердження дане тлумачення. Засідання Правління КМСФЗ відкриті для відвідувачів. Інформація про них публікується на сторінці КМСФЗ у Інтернеті.

Правління КМСБО складається з 14 осіб і несе виключну відповідальність за розробку стандартів бухгалтерського обліку. Правління КМСБО формується на професійній основі. Не менш 5 членів Правління повинні мати досвід роботи практикуючих

аудиторів, не менш 3 – спеціалістів зі складання (укладачів) фінансової звітності, 3 – користувачів фінансової звітності. Один член Правління повинен мати досвід викладацької роботи.

У 2000 р. був прийнятий новий статут, згідно з яким Комітет було перейменовано у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).

Після реорганізації структура Ради з МСФЗ перетворилась і складається з чотирьох основних підрозділів: Довірені особи, Дорадча (Консультативна) рада по стандартам, Комітет з тлумачення міжнародної фінансової звітності, Правління КМСБО.

1.4. Порядок розробки МСФЗ

При розробці МСФЗ Рада керується наступними принципами:

Принцип 1. Незалежне встановлення стандартів. Воно забезпечується:

- а) незалежністю членів Ради;
- б) відкритістю засідань Ради ;
- в) неухильним дотриманням встановлених процедур;
- г) фінансуванню з джерел приватного сектору;
- г) відсутністю політичного впливу.

Принцип 2. Стандарти розробляються на основі принципів, а не правил. Принципи на відміну від правил мають стратегічне, а не тактичне значення.

Цю систему стандартизації відносять до англосаксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards). Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження.

Принцип 3. Неухильне дотримання встановленого процесу розробки стандартів.

3. метою розробки стандарту Рада з МСФЗ створює Керівний комітет, який очолює представник Ради. До складу Комітету звичайно входять представники рад або інших органів з бухгалтерського обліку принаймні трьох інших країн, а також інших організацій, які представлені в Раді або у Консультативній групі, або у групі експертів з певних питань.

Керівний комітет здійснює первісне дослідження, в процесі якого:

- 1) визначає всі питання, пов'язані з темою стандарту;
- 2) розглядає застосування Концептуальної основи МСБО щодо визначених питань;
- 3) вивчає регіональні та національні вимоги та практику щодо облікових підходів, які є доречними.

Розглянувши всі питання, пов'язані з темою стандарту, Керівний комітет може надати Раді відповідну схему стандарту, що розробляється.

Після отримання коментарів Ради, Керівний комітет готує та публікує проект тексту, який містить:

- а) визначення облікових принципів, які покладено в основу;
- б) розглянуті альтернативні підходи та причини їх прийняття або відхилення.

Обговорення цього документа звичайно триває кілька місяців, протягом яких всі зацікавлені сторони можуть надавати коментарі.

У випадку перегляду існуючого МСФЗ Рада може надати вказівку Керівному комітету підготувати його проект для обговорення без попередньої публікації тексту принципів.

Розглянувши коментарі щодо попереднього тексту принципів, Керівний комітет узгоджує та надає Раді для ухвалення остаточний варіант принципів, який є основою для підготовки проекту МСФЗ. Після цього Керівний комітет готує проект МСФЗ, який після розгляду та ухвалення принаймні 2/3 членів Ради публікується для обговорення. Протягом періоду обговорення (декілька місяців),

всі зацікавлені сторони заохочуються до надання коментарів щодо проекту МСФЗ. Після розгляду коментарів Керівний комітет готує проект для перегляду Радою.

Така організація розробки МСФЗ забезпечує високу якість стандартів, а залучення зацікавлених осіб до процесу обговорення їх проектів сприяє прийнятності МСФЗ для тих, хто складає фінансові звіти, та їх користувачів.

РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ТА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Концептуальна основа фінансової звітності

Для розуміння та практичного застосування міжнародних стандартів велике значення має Концептуальна основа фінансових звітів. Вона містить викладення концепцій, на яких базується фінансова звітність загального призначення.

Слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу МСФЗ. Тому у разі виникнення розбіжностей або протиріч між Концептуальною основою і окремим стандартом пріоритетним є вимоги стандарту. Подальше удосконалення стандартів сприяє узгодженості МСФЗ з їх Концептуальною основою.

Концептуальна основа містить :

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

У Концептуальній основі, а також у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» викладено загальні вимоги до фінансової звітності.

МСБО 1 встановлює умови щодо відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам та випадки можливого відхилення від них. визначає склад і структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги до змісту кожного звіту, приміток і облікової політики.

У Концептуальній основі наводиться загальноприйнята точка зору, що підприємство може визнавати прибуток за звітний період тільки за умови збереження свого капіталу. Під збереженням свого капіталу розуміють різні аспекти в залежності від прийнятої концепції: 1) концепція збереження фінансового капіталу; 2) концепція збереження фізичного капіталу (виробничого потенціалу).

Вибір метода виміру і підтримки капіталу залишається за підприємством і залежить від інтересів і потреб користувачів. Якщо користувачів цікавить підтримка номінально інвестованого капіталу з урахуванням змін у покупній спроможності грошей, то застосовується фінансова концепція. Коли користувачів цікавлять виробничі можливості підприємства, тоді застосовується концепція фізичної підтримки капіталу. В обох концепціях прибуток – це залишкова величина після вирахування витрат з доходів з урахуванням коригувань, що забезпечують підтримку капіталу на рівні, що відповідає його величині на початок звітного періоду. Перевищення витрат над доходами визнається збитком, що зменшує величину капіталу.

Відповідно до концепції збереження фінансового капіталу вважається, що капітал зберігається, якщо його величина на кінець звітного періоду за вирахуванням сум, що внесені акціонерами або виплачені акціонерам, дорівнює його величині, що зафіксована на початку того ж звітного періоду. Будь-яке перевищення вартості активів, або зниження вартості зобов'язань, або те й інше разом визнається в якості прибутку даного звітного періоду. До моменту реалізації активів величина підвищення їх вартості не враховується. Цей метод виміру збереження капіталу і визнання прибутку називається методом виміру в номінальних грошових одиницях.

В умовах зниження покупної спроможності грошей (інфляції) метод виміру в номінальних грошових одиницях викривлює реальну величину прибутку і факт дійсної підтримки величини

капіталу. В умовах інфляції застосовується метод виміру в одиницях постійної покупної спроможності грошей.

Якщо величина капіталу вимірюється в одиницях постійної покупної спроможності грошей, то в якості прибутку може розглядатись тільки та частина підвищення вартості активів, яка більше ніж величина збільшення загального рівня цін за даний звітний період. Номінальне підвищення вартості активів, що відповідає збільшенню загального рівня цін, розглядається в якості коригування вартості реального функціонуючого капіталу і включається у резерв інфляційного приросту капіталу, тобто вважається невід'ємною частиною цього капіталу, і визнаватись прибутком звітного періоду не може.

Фінансова концепція підтримки капіталу є дуже поширеною і застосовується частіше за все при складанні фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів.

Відповідно до концепції фізичного збереження капіталу вважається, що капітал зберігається, якщо підприємство у кінці звітного періоду має такий же рівень виробничого потенціалу або операційних можливостей, який воно мало на початку того ж періоду. В якості основи для виміру активів та зобов'язань приймається поточна вартість. Всі зміни цін, що відображаються на вартості активів та зобов'язань, відносяться до оцінки фізичних виробничих можливостей підприємства і вважаються коригуванням вартості функціонуючого капіталу. Вони (зміни цін) включаються у капітал і не відносяться до сум, що збільшують прибуток. Прибутком звітного періоду визнається залишок приросту активів після вирахування величини збережених фізичних виробничих можливостей за звітний період. Тобто прибуток являє собою вартість збільшення виробничих можливостей за звітний період, включаючи виробничі запаси і фінансові операційні статті.

Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності керується при складанні МСФЗ загальними принципами їх підготовки,

цілями, яких прагне досягти Комітет при розробці і затвердженні МСФЗ.

Принципи підготовки і складання фінансової звітності сформульовані у Концептуальній основі. Даний документ не є стандартом, не замінює стандарти не містить вимог і рекомендацій, що є обов'язковими для застосування у бухгалтерському обліку при підготовці і складанні фінансової звітності. У документі підкреслюються, що якщо деякі положення окремих стандартів (МСФЗ) суперечать Концептуальній основі, то застосовують положення затвердженого стандарту. Рада з міжнародних стандартів наголошує, що при розробці і уточненні нових версій МСФЗ їх розбіжності будуть зменшуватись і поступово зникнуть.

Концептуальна основа розкриває загальні підходи Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності до змісту МСФЗ, допомагає укладачам і користувачам, а також аудиторам правильно інтерпретувати окремі положення МСФЗ і відображення операцій, ще не охоплених стандартизацією.

У Концептуальній основі викладені основні цілі фінансової звітності та загальні концепції, що лежать в основі їх складання і представлення.

Метою фінансової звітності є надання необхідної корисної інформації всім потенційним користувачам, зацікавленим в отриманні інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, про результати господарської діяльності, ефективність управління і ступінь відповідальності керівництва за діяльність підприємства. В документі сформульовані різні інформаційні потреби користувачів звітної бухгалтерської інформації: потенційних інвесторів, акціонерів; працівників підприємств, громадськості; позичальників, постачальників і покупців; урядових органів – податкових, статистичних, регулюючих та ін.

Фінансова інформація не може повністю задовольнити потреби будь-яких користувачів, але Концептуальна основа декларує, що фінансові звіти повинні бути більш інформативними, містити

необхідну додаткову інформацію, що задовольняє максимум потреб її користувачів.

Навіть ти користувачі, які можуть вимагати потрібну їм цільову інформацію і отримувати її, широко користуються фінансовою звітністю. Встановлено, що фінансовий стан, який залежить від економічних ресурсів, що має у розпорядженні підприємство, їх розміщенні і ліквідності, здатності адаптуватись до змін зовнішнього середовища, визначається звітним бухгалтерським балансом. Результати діяльності підприємства, що визначають його економічну ефективність, відображаються у звіті про прибутки і збитки. Інформація про зміни фінансового стану характеризується рухом всіх фінансових ресурсів, грошових коштів.

Велике значення Концептуальна основа надає приміткам і додатковим матеріалам, що додаються до фінансової звітності.

2.2. Статус і склад МСФЗ

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це система прийнятих положень, які рекомендовані для впровадження хоч і не є обов’язковими.

Поняття «Міжнародні стандарти фінансової звітності» об’єднує сукупність таких документів:

- Передмову до положень МСФЗ;
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- Тлумачення (роз’яснення) до МСФЗ.

Усі перелічені документи взаємопов’язані і створюють єдину систему.

У Роз’ясненнях до МСФЗ наведені тлумачення понять, особливо неоднозначних, що забезпечує однозначність використання стандартів та порівнювальність фінансової звітності.

Більшість МСФЗ стосуються підприємств усіх видів комерційної діяльності, в тому числі банків, фінансових установ. В той же

час для врахування специфіки діяльності для підприємств окремих галузей прийняті спеціалізовані кілька МСФЗ.

Принципи та терміни, які використовуються у МСФЗ орієнтовані передусім на приватні підприємства. Однак, з метою гармонізації фінансової звітності державних підприємств створено Комітет державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів, який розробив і видав Керівництво для фінансової звітності державного сектору. На його основі розробляються Міжнародні стандарти фінансового обліку у публічному секторі (IPSAS). Значною мірою вони аналогічні МСФЗ.

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 МСФЗ.

Отже, МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні. Через це впровадження МСФЗ 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 при складанні фінансових звітів.

Результатом цих зусиль є сприяння МСФЗ як засобу поліпшення та гармонізації фінансової звітності у світі.

На сьогодні МСФЗ використовуються:

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

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

МСФЗ – це динамічна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в усьому світі, що постійно оновлюється.

МСФЗ в даний час за різними спостереженням застосовується в різних формах майже в 150 країнах.

При цьому більшість положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великої Британії, Канади, Німеччини, Японії), що мають автономні стандарти, збігаються з МСФЗ. Таких тенденцій дотримується також в Україні.

Список діючих на сьогодні МСБО, МСФЗ та тлумачень (ПКТ, КТМФЗ) наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Перелік МСБО/МСФЗ та ПКТ/КТМФЗ

Міжнародні стандарти фінансової звітності	
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації
МСФЗ 8	Операційні сегменти
МСФЗ 9	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості
МСФЗ 14	Відстрочені рахунки тарифного регулювання
МСФЗ 15	Дохід від договорів клієнтами
МСФЗ 16	Оренда

Продовження табл. 1

Міжнародні стандарти фінансової звітності	
МСФЗ 17	Страхові контракти
МСФЗ для МСП	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	
МСБО 1	Подання фінансової звітності
МСБО 2	Запаси
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
МСБО 10	Події після звітного періоду
МСБО 12	Податки на прибуток
МСБО 16	Основні засоби
МСБО 19	Виплати працівникам
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
МСБО 27	Окрема фінансова звітність
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
МСБО 30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних установ
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання
МСБО 33	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність
МСБО 36	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
МСБО 38	Нематеріальні активи
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство

**Розділ 2. Концептуальна основа
та міжнародні стандарти фінансової звітності**

Продовження табл. 1

Міжнародні стандарти фінансової звітності	
Тлумачення	
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях
КТМФЗ 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти
КТМФЗ 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності
КТМФЗ 12	Послуги за угодами про концесію
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам
КТМФЗ 19	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу
КТМФЗ 20	Витрати на розкритті роботи на стані добудування в кар'єрі
КТМФЗ 21	Обов'язкові платежі
КТМФЗ 22	Операції в іноземній валюті і сплачена авансом компенсація
ПКТ-7	Введення євро
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

Питанням фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності присвячені МСБО 1, 7, 27, 28, 29, 31, 33, 34 і МСФЗ 1, 3, 8, 10, 11.

Питання оцінки та обліку активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу розглядають МСБО 2, 16, 17, 20, 32, 36, 37, 38, 39, 40 і МСФЗ 5, 6, 7, 9, 13, 16.

Облік доходів і витрат регламентують МСБО 12, 19, 23, 26 і МСФЗ 2, 15.

Галузеві особливості розглядаються в МСБО 30, 41 і МСФЗ 4.

Порядок і межі розкриття інформації про деякі події наводяться у МСБО 8, 10, 21, 24, 29 і МСФЗ 12.

РОЗДІЛ 3.

ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Основні припущення при складанні фінансової звітності

У Концептуальній основі визначаються в якості основних припущень – безперервність діяльності підприємства у майбутньому та нарахування.

Припущення безперервності діяльності підприємства передбачає, що бухгалтерський облік здійснюється, а звітність складається з припущення, що у підприємства немає ані намірів, ані необхідності припиняти або суттєво скорочувати господарсько-фінансову діяльність у ближчому майбутньому. Всі стандарти фінансової звітності виходять з такого припущення.

В протилежному випадку, якщо намір або необхідність ліквідації або суттєвого скорочення діяльності існує, бухгалтерські звіти мають складатись за іншими правилами. Припущення безперервності діяльності не суперечить обліку умов господарювання, що змінюються у часі, наприклад, обліку зміни вартості ресурсів, зобов'язань і капіталу, податкового законодавства або інших законів держави.

Обов'язковий принцип нарахування застосовується для визнання господарських операцій у момент (період), в якому вони відбуваються, а не тоді, коли сплачуються або отримуються грошові кошти). В цей період вони підлягають відображенню в облікових регістрах і включаються до фінансової звітності за той період, в якому такі операції або події відбулися. Інформація зафіксована за принципом нарахування надає користувачам кар-

тину не лише минулих оплат чи отримання грошових коштів, але також показує їм зобов'язання сплатити гроші у майбутньому або одержати гроші, що надає такий інформації більшу цінність і корисність.

3.2. Якісні характеристики інформації у фінансовій звітності

Якісні характеристики фінансової звітності включають в себе зрозумілість, доречність звітної інформації, її суттєвість, надійність, своєчасність подання звітності, можливість використання для прогнозування і вивірки результатів, правдиве представлення, повноту, співставність, нейтральність, превалювання сутності над формою, обачність, можливість перевірки.

Розглянемо основні якісні характеристики звітної інформації.

➤ **Зрозумілість звітної інформації** вимагає від конкретного користувача певного мінімуму спеціальних знань бухгалтерського обліку, фінансів, деяких інших економічних дисциплін. Але не можна спрощувати звітність, зводити її зрозумілість до мінімуму масових знань у цій області. З іншого боку, необхідно повно і всебічно пояснити природу і зміст окремих показників, особливо структурно-складних, ключових. Укладачі звітів повинні роз'яснити зміст бухгалтерської звітності, всебічно, повністю враховувати інтереси і потреби її користувачів. Не можна виключати інформацію зі звітів тільки тому, що вона є дуже складною для розуміння.

Зрозуміла звітна інформація за змістом і формою має бути побудована так, щоб користувачі могли розуміти її характер і сенс. Необхідно, щоб форма подання звітів, заголовки документів і рубрик, найменування показників і понять, класифікації і групування чітко відображали сутність питань, виключали можливі неоднозначні тлумачення, але не містили зайвих деталей.

При перекладі фінансової звітності на іноземні мови необхідно забезпечити ясність і точність її викладення для користувачів країн, в які така звітність направляється.

➤ **Доречність звітної інформації** характеризується її спроможністю впливати на оцінку ситуації і рішення, що приймається зараз або у майбутньому, оцінювати минуле, передбачати майбутнє. Звітна бухгалтерська інформація може бути доречною тільки у тому випадку, коли особи, що складають та подають фінансову звітність добре знають і розуміють потреби її користувачів. Доречність фінансової звітної інформації визначається своєчасністю, суттєвістю і можливістю бути використаною для прогнозування і вивірки отриманих результатів.

➤ **Своєчасність подання звітності** важлива тому, що більш цінною для користувачів буде інформація, що отримана у потрібний момент. Звітність, що надійшла користувачу із запізненням, має незначне практичне значення. Важко догодити всім і надати звітність у терміни, які повністю задовольнять всіх користувачів. Вважається, що терміни подання звітності, які регламентовані урядовими або іншими уповноваженими на те організаціями, є оптимальними для користувачів. Важливим фактором, що забезпечує своєчасність бухгалтерської інформації, є проміжні звіти.

➤ **Суттєвість звітної інформації.** Фінансова звітність має містити всі достатньо значні дані, тобто ті, які значно впливають на оцінки і рішення її користувачів. Суттєвість того чи іншого елементу фінансової інформації визначається не тільки його кількісною величиною, але й тією роллю, яку він відіграє у інформаційному відношенні, впливає на рішення, що приймаються.

Особи, що складають і подають звітність, повинні добре знати запити користувачів і приймати обґрунтовані рішення про те, які дані бухгалтерського обліку суттєві для різних користувачів. Той чи інший показник (елемент) фінансової звітності визнається суттєвим, якщо його виключення або викривлення не дозволяє користувачам приймати правильні рішення. І навпаки, якщо показник є несуттєвим, його включення у звітність може ускладнити розуміння звітної інформації.

➤ **Можливість застосування для прогнозування.** Фінансова звітність в основному є концентрованим описом минулих подій у господарському житті. Але користувачі прагнуть прогнозувати майбутнє зростання підприємства, його можливу виручку, прибуток, а також оцінку можливих розмірів дивідендів і вартості акцій на фондових біржах. Укладачі фінансових звітів не можуть не розуміти таку потребу користувачів: опублікована звітність має надавати деяку можливість прогнозування необхідних результатів діяльності підприємства.

➤ **Надійність.** Надійність звітної інформації визначається її достовірністю, що гарантує користувачам відсутність суттєвих помилок та викривлень, а також повноту відображення всіх суттєвих показників. Неповна звітність може зробити інформацію ненадійною або зовсім такою, що дезорієнтує. Фінансова звітність складається безпосередньо на основі належної опрацьованої, узагальненої первинної документації, що описує всі проведені господарські операції без будь-яких пропусків та включень. Надійність інформації підвищується при складанні звітності на основі суцільної інвентаризації.

На достовірність інформації, що подається у фінансовій звітності, впливають: правдивість представлення, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, можливість перевірки.

➤ **Правдиве представлення інформації** у фінансовій звітності базується на чесності її укладачів і уяві про те, що вона відображає саме ті операції, факти і події, які вона повинна відображати або, як очікують користувачі, – вона має представляти саме таку інформацію.

Якщо складається звіт про прибутки та збитки за певний період, то узагальнена у звіті інформація має повно і достатньо детально відображати доходи і витрати, що відносяться до цього періоду.

Отримати повністю правдиву звітну інформацію часто дуже не просто. В результаті різних оцінок, методів обліку, ідентифікації та

виміру окремих операцій і подій і результати звітного узагальнення можуть бути різними. Тому у додатках до звітності слід навести точне розкриття методів обліку, а також процедур ідентифікації і оцінки, інші характерні особливості облікової політики з тим, щоб користувачі могли правильно розуміти призначення представленої інформації, сутність використаних процедур обліку і оцінки.

➤ **Превалювання сутності над формою** при відображенні у фінансовій звітності окремих господарських фактів. Більшість господарських операцій за своїм характером є договірними та їх можна інтерпретувати в обліку з точки зору їх юридичної форми. Але можна їх розглядати відповідно до їх економічної сутності, яка більш відповідає господарській реальності у даному підприємстві. Якщо інформація має правдиво представляти операції та інші події, то необхідно, щоб вони враховувались і представлялись відповідно до їх сутності і економічної реальності, а не тільки з їх юридичної форми.

➤ **Нейтральність.** Надійна інформація не може бути упередженою, своїм підбором або формою представлення впливати на користувачів з метою підштовхнути їх до прийняття раніше визначеного рішення або судження. Інформація, що міститься у фінансовій звітності, має бути об'єктивною по відношенню до різних користувачів, а укладачі фінансової звітності мають бути нейтральними до об'єктивного змісту звітів, приміток та пояснень до них.

➤ **Обачність.** При розгляді і розумінні фінансової інформації суттєву роль відіграє фактор невизначеності, що виникає в реальних умовах у відношенні деяких господарських операцій. Наприклад, можливість отримання сумнівних боргів, рішення за судовими позовами, оцінка матеріальних ресурсів та ін. Фінансова звітність складається за даними про господарські операції і факти вже здійснені у даному звітному періоді. Сенс багатьох з них можна зрозуміти тільки при розгляді їх можливих наслідків у майбутніх звітних періодах, які неможливо точно установити при

складанні звітності. Тому при оцінці таких наслідків для складання звітності необхідно дотримуватись певної обачності, обережності.

При формуванні інформації в бухгалтерському обліку слід дотримуватись певної обачності в судженнях і оцінках, що існують в умовах невизначеності, таким чином, щоб активи і доходи не були завищені, а зобов'язання і витрати не були занижені. При цьому не допускається створення скритих резервів, спеціальне заниження активів або доходів і завищення зобов'язань або витрат.

В бухгалтерському обліку невизначених або не повністю визначених подій слід проявляти більшу готовність до обліку потенціальних збитків або пасивів, ніж потенціальних прибутків або активів.

➤ **Можливість перевірки.** Зміст фінансових звітів побудований на основі даних системного бухгалтерського обліку з необхідною деталізацією. Записи на рахунках мають бути обґрунтовані правильно і своєчасно складеними первинними документами або результатами інвентаризації і звірення розрахунків. Можливість перевірки даних фінансової звітності обумовлена правильним застосуванням методології бухгалтерського обліку, плану рахунків і сформульованої облікової політики в оцінці і класифікації господарських операцій, фактів та подій.

➤ **Співставність** даних бухгалтерського обліку необхідна користувачам для аналізу господарської діяльності різних підприємств або одного і того ж підприємства за кілька звітних періодів. Співставлення звітних даних здійснюється:

- за кілька звітних періодів по даному підприємству;
- з іншими, подібними підприємствами;
- з показниками, середніми у галузі;
- з показниками зведеної звітності групи підприємств.

Співставність даних фінансової звітності зростає при дотриманні стабільної облікової політики підприємства, яка передбачає, що вона не буде змінюватись без необхідності.

Про внесені зміни та їх причини обов'язково мають бути проінформовані користувачі фінансової звітності. МСФЗ вказують, що в інтересах порівняння у звітності необхідно наводити дані за попередні звітні періоди.

Послідовне, з року в рік, застосування методик і параметрів бухгалтерського обліку забезпечує необхідну співставність інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Однак послідовність застосування облікової політики не можна розглядати як щось незмінне, що веде до повної уніфікації звітності. Навпаки, прагнення до послідовності не повинно вести до збереження застарілих процедур бухгалтерського обліку і бути перешкодою на шляху нових методів обліку, що стали необхідними в результаті нових явищ в економіці, змін в господарській практиці або змін стандартів обліку і звітності.

➤ **Обмеження доречності та надійності** інформації. МСФЗ підкреслюють певні фактори, що обмежують можливості підприємств щодо представлення доречної і надійної інформації. Протиріччя виникає між доречністю і надійністю інформації в результаті фактору часу її подання.

Звітність, що подається із запізненням, може бути недостатньо доречною. Вона застаріває і не дозволить прийняти правильні і своєчасні рішення. Надійна інформація потребує часу для виявлення всіх аспектів проведених операцій, а тому запізнюється і може втратити свою доречність. Тому повна надійність інформації суперечить її доречності і слід шукати компроміс щодо співвідношення своєчасності і надійності поданої фінансової звітності.

➤ **Співвідношення вигод і витрат** на бухгалтерську інформацію, що подається користувачам звітності. Вигоди – це переваги і корисні результати, які здобувають користувачі з бухгалтерської інформації, що міститься у звітності. Витрати складаються з витрат на складання і подання фінансової звітності, контроль за поданням і достовірністю бухгалтерської інформації,

а також витрат користувачів на обробку та використання такої інформації.

Вигоди від бухгалтерської інформації мають перевищувати витрати на її отримання, подання та обробку. Визначити вигоди від використання інформації практично неможливо, як і витрати на інформацію виявити і підрахувати також не просто. Це будуть тільки суб'єктивні оцінки багатьох факторів. МСФЗ трактують оцінку вигод і витрат як питання судження користувачів і укладачів.

Укладачі фінансової звітності мають знати потреби їх користувачів і подавати звітність у такому вигляді, який максимально ув'язує чисельні якісні характеристики, що цікавлять користувачів, з комерційною таємницею і конфіденційністю інформації, що може завдати шкоди конкурентним позиціям підприємства, що подає фінансовий звіт.

3.3. Поняття елементів фінансової звітності, їх визнання

Згідно з МСБО 1 фінансова звітність підприємства містить:

- 1) Баланс (звіт про фінансовий стан) на кінець періоду;
- 2) Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід за період;
- 3) Звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) Звіт про рух грошових коштів за період;
- 5) Примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик та пояснення.

Компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Жоден звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, а тому кожен компонент фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати у комплексі.

Сукупність однорідної інформації, що відображується у фінансовій звітності, називають її елементами.

Основними елементами фінансової звітності є такі: *активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, прибутки і збитки*. Ці елементи своєю чергою поділяються на окремі статті, які можуть об'єднуватися в однорідні групи виходячи з певної класифікації.

Елементи, що складають баланс і відображають ступінь фінансового стану підприємства, включають активи, зобов'язання і власний капітал.

Елементи звіту про прибутки і збитки, що пов'язані з виміром результатів діяльності підприємства, включають доходи і витрати та фінансові результати. Кожний елемент може складатись з кількох одиниць інформації, що потребує структурувати елементи звітності, виділяти субелементи – класифікувати показники в підкласи, підгрупи з метою представити більш детальну і правдиву інформацію, що задовольняє потреби різних користувачів.

Активи – це ресурси, що контролюються підприємством в результаті операції та подій, що відбулися у звітному або інших минулих періодах. Активи представляють собою ресурси, що здатні у майбутньому забезпечити певну економічну вигоду. Майбутня економічна вигода полягає у надходженні грошових коштів або їх еквівалентів або здатності замінити грошові кошти.

Майбутня економічна вигода, втілена в тому чи іншому активі, може бути реалізована (отримана) різними способами або їх комбінаціями. Актив може використовуватись окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції, робіт, послуг, які будуть продані підприємством за гроші або обмінені на інші активи. Актив може бути проданий за гроші або обмінений на інші активи з вигодою для продавця або учасника обміну. Активи можна направити на погашення зобов'язань перед кредиторами або власниками, розподілити між акціонерами.

Активи складаються з нерухомості, устаткування та інших об'єктів основних засобів, включаючи недобудовані; майно, що отримано у фінансову оренду; інвестицій в дочірні та інші

підприємства; довгострокових позик та інших фінансових вкладень, включаючи довгострокову дебіторську заборгованість; прав, патентів, товарних знаків, інших нематеріальних активів; товарно-матеріальних запасів і витрат майбутніх періодів, незавершеного виробництва; ліквідних цінних паперів і поточної дебіторської заборгованості; грошей.

Активи, що складають майно підприємства, часто придбаваються за гроші або в обмін на інші активи або виробляються на самому підприємстві. Це найчастіші шляхи надходження активів.

Активи відображаються в обліку тільки по здійсненим операціям; наміри придбати ті чи інші активи не можуть вважатись достатньою підставою для їх обліку. Для того, щоб актив був відображений у балансі, він повинен мати вартість або його оцінка може бути надійно визначена.

Зобов'язання – це кредиторська та інша заборгованість, що виникла у звітному або минулих періодах, за якою є впевненість в тому, що її погашення (врегулювання) призведе до зменшення економічної вигоди, тобто зменшення реальних активів. У зобов'язанні втілені конкретні борги, які необхідно погашати, або зобов'язання діяти (виконувати) певним чином, наприклад, усунути недоліки у проданій продукції або виконувати попередньо оплачену роботу.

Укладення договору поставки або купівлі-продажу ще не означає виникнення зобов'язання. Воно виникає після доставки покупки або юридичної передачі права власності на неї. Споживання послуг, приймання виконаної роботи ведуть до виникнення зобов'язань їх оплати, якщо тільки вони не були оплачені попередньо. При певних правових обмеженнях, наприклад, при укладенні договору поставки, що не підлягає відміні, зобов'язання виникають незалежно від отримання самої поставки. Відмова від її отримання потребує виплати неустойки, що породжує відповідні зобов'язання.

Погашення зобов'язань відбувається шляхом передачі певних активів кредитору або іншими способами. Зобов'язання можуть

бути врегульовані шляхом виплати вартості зобов'язання грошовими коштами або передачі в рахунок його погашення інших активів адекватної цінності; наданням послуг, виконанням робіт на суму, що дорівнює зобов'язанню; заміни одного зобов'язання іншим; включенням зобов'язання у капітал підприємства з наданням акцій або інших прав участі в управлінні і прибутках на суму, що дорівнює погашенням зобов'язанням за взаємною згодою.

Формою погашення зобов'язань є також зняття кредитором своїх вимог або втрата їм права вимоги.

До зобов'язань відносяться: довгострокові позики та інші боргові зобов'язання; короткострокові позики і банківські кредити; кредиторська заборгованість постачальникам, різним фізичним та юридичним особам за різними операціями; резерви; заплановані пенсійні виплати та інші аналогічні фінансові зобов'язання.

Зобов'язання приймаються до обліку тільки тоді, коли є підстави вважати, що їх врегулювання потребує певних витрат, що зменшують активи, або іншим шляхом веде до скорочення потенційних економічних вигод. Це виконані операції, що потребують оплати, і прийняті до виконання судові рішення, і наміри сплатити неустойку або заплатити податки в бюджет держави.

Капітал є вартістю активів, не обтяжених зобов'язаннями, тобто це вартість активів, які не будуть спрямовані у майбутньому на врегулювання зобов'язань. У балансі елемент капіталу може бути розділений на складові, що представляє інтерес для користувачів. Капітал підприємства можна розбити на капітал, який воно отримало від акціонерів і від своїх власних зусиль в результаті капіталізації нерозподіленого прибутку і створення відповідних резервів. Капітал, що внесений акціонерами, у звітних балансах розділяється на дві статті: сума номінальної вартості акцій і премії (емісійний доход) на акції, внесені акціонерами при первинній емісії вище номінальної вартості.

Витрати виникають в процесі звичайної господарської діяльності, наприклад, при виробництві товарів, виконанні робіт,

наданні послуг. Такі витрати складають собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг і співвідносяться у звітності з доходами, що отримані від реалізації (продажу). Неотримання доходів у звітному періоді дозволяє віднести витрати, спрямовано здійснені в інтересах отримання відповідного доходу, до активів в якості витрат майбутніх періодів, витрат у незавершене виробництво або товарні запаси.

Крім витрат, що виникають в ході звичайної діяльності, МСФЗ визначають в якості витрат збитки, що складаються з витрат, які не створюють будь-яких економічних вигод у майбутньому. До них відносяться витрати, що не породжують певних доходів у майбутньому, або витрати, які не можуть бути визнані в якості активів або прирощення майна в балансі підприємства. Оскільки збитки є зменшенням економічних вигод, МСФЗ виходять з того, що це також витрати, і не розглядають збитки як самостійний елемент звітності.

Витрати за звичайними операціям відображаються (визначаються) у звітності про прибутки та збитки у тому звітному періоді, коли вони виникли у вигляді зменшення активів та збільшення зобов'язань, у прямому зв'язку з доходами, що надійшли за даними операціями. Відповідність доходів і витрат має дотримуватись обов'язково. Коли понесені витрати обумовлюють надходження доходів протягом двох або кількох звітних періодів або коли зв'язок між ними визначається нечітко, витрати включаються у звітність про прибутку та збитки на підставі обґрунтованих розрахунків їх розподілу між звітними періодами. Ще не розподілені і не включені у звітність витрати відображаються в балансі як такі, що відносяться до майбутніх звітних періодів.

Доходи пов'язані зі збільшенням активів або зменшенням зобов'язань або й тим та іншим. Вони призводять до збільшення капіталу підприємства незалежно від внесків власників.

До доходів відносяться регулярні доходи від основної діяльності: від продажу товарів, робіт і послуг; відсотки і винагороди, дивіденди; роялті і орендна плата, а також доходи від реалізації

основних засобів і неліквідів: валютні курсові різниці, штрафи і неустойки, неочікувані надходження від безнадійних боржників тощо.

Доходи виникають у вигляді збільшення різних активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості, товарів, послуг, що отримані в обмін на реалізовані товари і послуги), а також в результаті врегулювання зобов'язань. Визнання доходу відображається у бухгалтерському обліку і звітності одночасно з відображенням збільшення активів або зменшення зобов'язань.

Дохід нараховується і відображається у звітності у момент, коли вимоги, що пред'явлені до виконання, виконані, а більша частина прав і відповідальності передана покупцю, а також є достатня впевненість в отриманні грошових коштів за пред'явленими рахункам. У такому разі дохід відображається одночасно з дебіторської заборгованістю у звіті про фінансовий стан (балансі) підприємства

Визнання елементів фінансових звітів.

Визнання – 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 і збитки.

Стаття визнається елементом фінансового звіту, якщо відповідає двом критеріям: існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних з нею, та його оцінка може бути достовірно визначена

3.4. Оцінка елементів фінансової звітності

Вимір активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється у грошовому вимірнику. Елементи, що не мають вартості, не можуть отримати вартісну характеристику і не можуть бути відображені в бухгалтерському обліку і внесені до балансу та інші форми фінансової звітності.

Вартісна оцінка представляє собою методику визначення грошової суми, за якою господарські операції, факти і події заносяться у реєстри бухгалтерського обліку та узагальнюються у фінансовій звітності. Для цього необхідно обрати грошову одиницю і метод оцінки об'єктів обліку. У більшості держав світу законодавчо встановлено складати фінансову звітність у національних грошових одиницях. В Україні звітність складається у гривнях. При складанні фінансової звітності за МСФЗ застосовується валюта, прийнята у країні до якої надається така звітність.

Первісна вартість, що називається історичною вартістю або фактичною собівартістю, представляє вартісне значення того чи іншого об'єкту бухгалтерського обліку на основі фактичної суми грошових коштів, їх еквівалентів, що має бути сплачена при його придбанні або нарахованих при його виготовленні власними силами. Якщо об'єкт придбаний в обмін на інші активи, його первісна вартість визначається за вартістю таких інших активів, що передані продавцю в ході обміну.

У первісну вартість можуть бути включені транспортні та будь-які інші витрати, що пов'язані з придбанням даного об'єкту. Зобов'язання оцінюються по сумі нарахованих або отриманих грошових коштів, їх еквівалентів та інших вигод, що отримані в обмін на зобов'язання або очікуваних виплат при звичайній діяльності, які необхідні для погашення зобов'язання, наприклад, податків, заробітної плати та ін.

Поточна вартість, яку називають відтворювальною, є кількісним вираженням грошових коштів або їх еквівалентів, яке прийшлося би виплатити у даний момент за необхідності заміни даного об'єкта майна новим. Зобов'язання оцінюються за поточною вартістю, яка є недисконтованою сумою грошових коштів, їх еквівалентів, яка необхідна для їх погашення у даний момент. Як поточну вартість найчастіше використовують ринкову вартість об'єктів або їх аналогів. У складних ситуаціях – експертну оцінку, що базується на вивченні ринкової кон'юнктури та інших факторів.

Вартість реалізації (погашення) складає суму грошових коштів або їх еквівалентів, за яку той чи інший об'єкт активів (майна) може бути проданий на ринку в ході звичайної комерційної операції. Тобто, це ціна продажу об'єкта за вирахуванням торгових витрат. Вартість реалізації дозволяє визначити величину втраченої вигоди у випадку, якщо даний об'єкт не буде проданий. Вартість реалізації визначається також у момент, коли прийшов термін ліквідації об'єкта.

Вартість погашення зобов'язань визначається за недисконтованою сумою грошових коштів (їх еквівалентів), яку необхідно витратити для погашення зобов'язань при дотриманні всіх умов договору.

Справедлива вартість – це сума грошових коштів, що є достатньою для придбання активу або виконання зобов'язання при проведенні операцій між добре обізнаними, дійсно бажаючими здійснити таку операцію, незалежними одне від іншого сторонами. Справедлива вартість застосовується для оцінки активів, особливо довгострокових, у балансі з відображенням різниці у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

МСФЗ вказують, що найкращі умови для оцінки справедливої вартості створює наявність активного ринку, на якому здійснюються регулярні операції з однорідними товарами, у будь-який час можна знайти продавця і покупця, що бажають здійснити купівлю-продаж, інформація про ціни доступна всім зацікавленим особам. Відсутність активного ринку ускладнює визначення справедливої вартості. МСФЗ допускають застосування альтернативних методик розрахунку справедливої вартості, зокрема незалежних оцінювачів.

Дисконтована вартість, яку також називають теперішньою вартістю, є дисконтованою вартістю чистого притоку грошових коштів, який буде створений даним активом при нормальних умовах господарської діяльності. Тобто, це дисконтована величина майбутніх грошових надходжень (їх еквівалентів), які, як очікується, може принести використання даного майна в ході

звичайної діяльності. Зобов'язання оцінюються за дисконтованою вартістю майбутніх платежів грошових коштів, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язань в ході звичайної діяльності.

Дисконтування вартості базується на реально існуючому стані, що деяка сума грошей сьогодні коштує більше, ніж у майбутньому, через рік або кілька років, тому, що вона може бути використана для отримання доходу у вигляді відсотків. Дисконтована сума визначається за формулою складних відсотків в залежності від прийнятої норми відсотка та числа періодів часу.

РОЗДІЛ 4.

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

4.1. Визначення, визнання, класифікація та оцінка

Основні засоби – це активи у матеріальній формі, які утримують для використання у виробництві продукції, наданні послуг, постачанні товарів, для надання в оренду, для адміністративних цілей і використовуватимуть як очікується більше одного року чи одного операційного циклу, якщо він більше 12 місяців. Тобто головними ознаками основних засобів є їх матеріальна форма, призначення і очікуваний строк корисного використання без ознак величини їх вартості.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який можна ідентифікувати без фізичної інстанції, що утримується для використання у виробництві продукції, наданні послуг, постачанні товарів, для надання в оренду чи використання для адміністративних цілей. У визначенні нематеріального активу його ознаками є їх нематеріальна форма, призначення, можливість ідентифікації, а строк корисного використання і вартість до ознак не відноситься.

Ідентифікація нематеріального активу передбачає встановлення його належності, можливості відокремлення від підприємства і продажу, передачі, здачі в оренду чи обміну. Актив також вважається ідентифікованим, якщо він виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Активом визнається ресурс, контрольований підприємством в результаті минулих подій, використання якого, як очікується, надасть в майбутньому економічні вигоди.

Немонетарним активом вважаються усі активи крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі.

Під визнанням для цілей фінансової звітності розуміється відображення словесним описом і грошовою оцінкою у бухгалтерського обліку і звітності. А це означає, що активи (основні засоби, нематеріальні активи) визнаються (відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності), якщо їх оцінка може бути достовірно визначена.

Класифікацією розуміють об'єднання (групування) окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів до однорідного класу (групи). Прикладами окремих класів основних засобів (але не виключно) за МСБО 16 є:

- 1) земля;
- 2) земля і будівлі;
- 3) машини та обладнання;
- 4) кораблі;
- 5) літаки;
- 6) автомобілі;
- 7) меблі та приладдя;
- 8) офісне обладнання;
- 9) плодоносні рослини.

Об'єкти нематеріальних активів можуть бути згруповані до таких класів (груп):

- 1) патенти;
- 2) авторські права;
- 3) кінофільми;
- 4) ліцензії;
- 5) комп'ютерне програмне забезпечення;
- 6) квоти на імпорт;
- 7) маркетингові права;
- 8) франшизи.

Оцінка – це одне з головних питань для визнання будь-якого елемента фінансової звітності.

Визнання об'єкта основних засобів і нематеріальних активів здійснюється за первісною вартістю. *Первісна вартість дорівнює його собівартості.*

Собівартість об'єкта основних засобів і нематеріальних активів – це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта включає:

- 1) купівельну ціну (в тому числі ввізне мито та податки, що не відшкодовуються підприємству) за вирахуванням торговельних знижок;
- 2) прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з доставкою активу і приведенням його в робочий стан, необхідний для його використання за призначенням;
- 3) первісно оцінені витрати на демонтаж і ліквідацію об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо якого виникли під час придбання об'єкта або внаслідок використання об'єкта або внаслідок використання об'єкта з іншою метою ніж виробництво запасів протягом цього періоду. Такі витрати включаються до первісної вартості об'єкта з одночасним створенням забезпечення на виконання у майбутньому таких робіт;
- 4) фінансові витрати, пов'язані зі створенням, будівництвом, виготовленням власними силами кваліфікаційного активу.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

- а) витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо при спорудженні або придбанні об'єкта основних засобів і нематеріальних активів;
- б) витрати на впорядкування території;
- в) первісні витрати на доставку та розвантаження;
- г) витрати на встановлення та монтаж;

- г) витрати на перевірку відповідного функціонування активу після його приготування до експлуатації;
- д) витрати на державну реєстрацію об'єкта.

Кваліфікаційний актив – це той актив (основних засобів, нематеріальних активів, запасів), на спорудження, виготовлення, створення, придбання і доведення до стану, в якому він придатний для використання за призначенням, потрібен суттєвий час.

Собівартість активу, створеного власними силами, визнається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу. Якщо суб'єкт господарювання виробляє подібні активи для продажу в звичайному ході бізнесу, собівартість активу звичайно така сама як і собівартість будівництва.

Первісна вартість об'єкта змінюється, якщо щодо нього здійснені роботи і витрати, які призводять до збільшення строку корисного використання і первісно очікуваних вигод від його використання. До таких робіт прийнято вважати і відносити витрати на реконструкцію модернізацію, реставрацію, добудову, модифікацію об'єкта. Заміна окремих важливих компонентів (вузлів, агрегатів) основних засобів, що за технічними настановами має здійснюватися регулярно, також визнається зміною вартості. В такому разі вартість використаного на заміну агрегата разом з витратами на установку включаться до первісної вартості з одночасним виключенням з неї первісної вартості заміненого агрегату. Якщо підприємство не може встановити первісну вартість заміненого агрегату, то застосовується вартість нового (встановленого) агрегату як підтвердження того, якою була вартість заміненої частини під час його придбання або будівництва об'єкта. Тобто на вартість нового агрегату одночасно збільшується і зменшується первісна вартість активу у кореспонденції з рахунками обліку запасів, виплат працівникам і накопиченої амортизації.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані з метою його використання за призначенням і одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод,

не змінюють його первісної вартості, а визнаються витратами поточного періоду (експлуатаційними витратами). До таких витрат відносяться витрати на роботи, пов'язані з проведенням технічного огляду, систематичного технічного обслуговування, ремонту.

Первісна вартість об'єкта за міжнародними стандартами може бути зменшена на суму одержаного для його придбання, спорудження, державного гранту, хоча у концептуальній основі подання фінансової звітності зазначається, що така інформація користувачам стане менш інформативно-корисною.

4.2. Облік амортизації

Амортизація об'єктів основних засобів і нематеріальних активів відбувається через систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку його корисного використання. Вона відображає послідовне погашення вартості об'єкта з часом споживання економічних вигод.

Вартість, яка амортизується, дорівнює первісній вартості об'єкта зменшеній на його ліквідаційну вартість.

Ліквідаційна вартість об'єкта визначається підприємством під час його введення в експлуатацію за попередньою оцінкою суми, яку підприємство отримало б в даний час якщо об'єкт вже був би застарілим та перебував у стані, очікуваному підприємством при вибутті об'єкта основних засобів і нематеріальних активів. Ліквідаційну вартість наводять у документі, яким оформлюється придатність об'єкта до експлуатації.

Амортизацію активу починають в періоді, в якому актив стає придатним для використання, і припиняють з місяця, в якому його виключено з активів або в періодах, коли такий об'єкт визнають призначеним для продажу або коли об'єкт не використовується (наприклад при реконструкції, модернізації, добудові). Під час ремонту і технічного обслуговування амортизація не припиняється. Об'єкти основних засобів і нематеріальних активів, щодо яких

прийнято рішення про продаж, переводяться в облік на окремий рахунок «Утримувані для продажу» і не амортизуються.

Амортизація об'єктів з невизначеним строком корисного використання не здійснюється. Строк корисного використання нематеріальних активів, які походять від договорних чи інших юридичних прав, не може перевищувати період чинності таких прав (і може бути коротшим від нього).

Строк корисної експлуатації (використання) об'єкта – це :

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, тобто вимірюється місяцями, роками або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати з використанням активу. Обсяг виготовленої продукції чи подібних одиниць (наприклад робіт, послуг) може визначатись як у натуральних одиницях виміру (штуках, тонах, кілометрах пробігу) так і у вартісному виміру.

Ліквідаційну вартість і строк корисного використання підприємству слід переглядати на кінець кожного року, визнавати як зміни в облікових оцінках та враховувати зміни при подальшій амортизації об'єкта. Очікуваний строк корисного використання змінюють у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Строк корисного використання активу визначають виходячи з очікуваної для підприємства корисності активу. Політика управління активами на підприємстві може передбачати вибуття активу після деякого визначеного часу або після отримання певного обсягу економічних вигод чи після споживання певної частки економічних вигод активу. Тому строк корисного використання активу може бути менше строку його фізичної експлуатації. Наприклад підприємство здійснює перевезення пасажирів на далеких маршрутах, в тому числі і за межі країни. Політика такого підприємства може передбачати використання на таких переве-

зеннях лише оновленого рухомого складу і виведення з активів (продаж) тих одиниць, які здійснили певний пробіг (експлуатацію), хоча фізично вони цілком ще можуть бути придатними і тому підприємство встановлює строк корисного використання той, протягом якого ця одиниця рухомого складу очікувано буде приносити вигоди (дохід). Оцінка строку корисного використання має спиратись на досвід використання підприємством подібних активів.

Різні методи амортизації для систематичного розподілу вартості активу, яка амортизується, можуть бути використані, але обраний підприємством метод має відображати дійсне зменшення їхньої економічної корисності та очікувану форму споживання економічних вигод від цього активу підприємством. Якщо щодо нематеріального активу цю форму споживання встановити неможливо, то застосовується прямолінійний метод амортизації.

Міжнародний стандарт називає прямолінійний метод, метод зменшення залишку і метод одиниць продукції.

При застосуванні прямолінійного методу щорічна сума амортизації буде однаковою та визначатиметься від вартості, яка амортизується. При застосуванні методу одиниць продукції амортизаційні відрахування здійснюються лише в періодах виготовлення продукції (робіт, послуг) з використанням конкретного об'єкта основних засобів або нематеріальних активів із застосуванням розрахункової ставки. Ставка визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний з використанням цього об'єкта обсяг продукції (робіт, послуг).

Метод зменшення залишку є прискореним методом амортизації, за яким річна сума амортизації у кожному наступному році експлуатації зменшується та обчислюється від залишкової вартості об'єкта на початок кожного року його експлуатації. Місячна сума амортизації при цьому та прямолінійному методах обчислюється діленням відповідної річної суми амортизації на 12.

Обраний метод амортизації застосовують із року в рік. У випадку змін в очікуваній формі споживання економічних вигод від вико-

ристання об'єкта метод амортизації переглядається і розглядається як зміни в обліковій оцінці.

Міжнародний стандарт розглядає дві методики відображення нарахованої амортизації:

1. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунку обліку витрат на виробництво продукції і кредиту рахунку обліку накопиченої амортизації (зносу) – якщо основні засоби і нематеріальні активи використовуються в операційній діяльності підприємства.

2. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунку обліку витрат на будівництво основних засобів, на розробку нематеріальних активів і кредиту рахунку обліку накопиченої амортизації (зносу) – якщо засоби праці використовуються для виготовлення (будівництва) основних засобів і розробки нематеріальних активів.

За результатами обох методик у звіті про фінансовий стан (баланс) в активах наводиться балансова вартість основних засобів і нематеріальних активів в однаковій сумі, що дорівнює різниці між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (зносу).

4.3. Облік переоцінки та зменшення корисності

Після первісного визнання (відображення первісної вартості у сумі собівартості) об'єкта основних засобів і нематеріальних активів підприємство має своєю обліковою політикою визначити порядок подальшого відображення в обліку і звітності основних засобів і нематеріальних активів:

- 1) продовжувати вести облік об'єктів за первісною вартістю, нараховувати амортизацію з інформації про таку первісну вартість та наводити у фінансовій звітності залишкову (балансову) вартість основних засобів за вирахуванням з первісної вартості накопиченої амортизації (зносу);
- 2) застосувати у подальшому для обліку модель переоціненої вартості, інформацію про наявність якої використовувати

для нарахування амортизації та використовувати її для визначення залишкової (балансової) вартості основних засобів і нематеріальних активів при заповненні фінансової звітності.

У випадку застосування методики обліку зазначених активів за переоціненою вартістю підприємство має здійснювати наступні процедури.

Переоціненою вартістю основних засобів і нематеріальних активів є їх справедлива вартість. Переоцінки проводити слід з такою регулярністю, щоб залишкова (балансова) вартість цих активів суттєво не відрізнялась від справедливої вартості, тобто якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від справедливої його вартості слід проводити переоцінку (дооцінку або уцінку).

Об'єкти основних засобів одного класу (групи) переоцінюються всі одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці.

Переоцінка здійснюється одним з наступних способів:

- 1) одночасно змінюють суму первісної (переоціненої) вартості і накопиченої амортизації об'єкта на коефіцієнт дооцінки (уцінки). Тільки цей спосіб є в українському регламенті бухгалтерського обліку. В результаті застосування такого способу переоцінки залишкова вартість (як різниця між переоціненою вартістю і переоціненим зносом) об'єкта дорівнюватиме справедливій вартості, що і прагнули досягнути переоцінкою. Цей спосіб забезпечує з оновлених цифр визначати рівень застаріння переоціненого об'єкта;
- 2) первісну (у подальшому – переоцінену) вартість зменшують на суму накопиченої амортизації та змінюють на суму дооцінки/уцінки, яка дорівнює різниці між справедливою і залишковою вартістю об'єкта на дату переоцінки. Ця модель переоцінки не надає інформації для визначення рівня використання (зносу) переоціненого об'єкта.

Сума дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів визнається власним капіталом від дооцінки, а сума уцінки – іншими витратами. У випадках, коли уцінка об'єкта здійснюється після попередньої його дооцінки, то сума уцінки в межах залишку власного капіталу від його дооцінки зменшує капітал від дооцінки, а перевищення визнається іншими витратами.

Подальша амортизація об'єктів здійснюється з врахуванням їх переоціненої вартості.

Сума власного капіталу від переоцінки активів визнається нерозподіленим прибутком при вибутті такого об'єкта повністю або протягом його використання частково пропорційно нарахованій амортизації.

За принципом обачності методи, способи і методики оцінки та обліку мають запобігати завищенню вартості активів і доходів та заниженню суми витрат і зобов'язань. З часом внаслідок використання активів внутрішніх (пошкодження, неправильне використання, технологічні зміни, зміни способу використання) і зовнішніх (технологічний прогрес, правові та ринково-економічні зміни) факторів реальна економічна корисність (вигода) стає відмінною від цього показника за даними бухгалтерського обліку і звітності. Приведення останнього до реального покликаний забезпечити механізм оцінки та визнання втрат від зменшення корисності чи вигод від відновлення корисності активу, який встановлено МСБО 36.

На кінець звітного року підприємство повинно оцінювати наявність ознак зменшення корисності активу. Зменшення корисності означає, що підприємство на цю дату реально очікує отримати від подальшого використання цього активу менше економічних вигод, ніж передбачалося раніше. А це вже втрати, які за концептуальною основою слід визнати у тому періоді, в якому їх встановлено.

Втрати від зменшення корисності активів оцінюються за величиною, на яку залишкова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. Сумою очікуваного відшкодування

обирається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації цього активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від його використання. Такі відомості дослідити потрібно на даних активного ринку або іншій наявній інформації та показниках виробничо-фінансових прогнозів діяльності підприємства.

Втрати від зменшення корисності активів визначаються іншими витратами. Одночасно на суму втрат від зменшення корисності активів збільшується рахунок обліку накопиченої амортизації (зносу).

Під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів може відбутися збільшення корисності, яке призводить до збільшення очікуваних економічних вигод. Такі вигоди від відновлення корисності обчислюються величиною, на яку сума очікуваного відшкодування активу перевищує його залишкову вартість. Вигоди від відновлення корисності активу відображаються збільшенням іншого доходу і зменшенням суми накопиченої амортизації (зносу). Підприємства, що застосовують в обліку модель переоцінки, на суму вигод від відновлення корисності (в межах раніше визнаної по цьому об'єкту суми інших витрат від зменшення його корисності) збільшують інші доходи із включенням решти вигод до власного капіталу від дооцінки.

4.4. Облік основних засобів у орендаря

Одним із шляхів надходження основних засобів для використання підприємством з виробничою чи іншою метою без або з наступним отриманням права власності на них є оренда (операційна чи фінансова). За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає іншій стороні (орендарю) за компенсацію платежами право користування активом протягом обумовленого періоду часу. Період часу оренди може бути вимірний (обумовлений) договором у часових одиницях виміру (місяці, роки) або кількістю одиниць продукції (обсягу робіт, послуг), для виготовлення (виконання) яких передбачається використання орендованого майна.

За угодою про фінансову оренду орендарю передаються всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на предмет оренди. За угодою про операційну оренду орендарю не передаються всі ризики і вигоди, що виникають разом з правом власності на предмет оренди.

З початку 2019 року набув чинності новий міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», який зокрема встановив для орендарів єдину методику бухгалтерського обліку фінансової та операційної оренди основних засобів.

Актив з права користування – це той актив, який надає орендарю право використовувати базовий актив протягом строку оренди. Доречно зазначити тут, що актив – це ресурс, який контролюється підприємством і від використання якого очікується отримання майбутніх економічних вигод, а його первісна вартість може бути достовірно визначена і підлягає відображенню в балансі.

Малоцінним активом названо базовий актив на абсолютній основі його вартості (цінності). Як приклад такого активу називаються планшети, персональні комп'ютери, невеликі меблі, телефони із зазначенням, що новий автомобіль не є малоцінним активом. Хоча МСФЗ 16 безпосередньо не наводить цифрової величини вартості (цінності), у супроводжуючій його «Основі для висновків» зазначається, що слід мати на увазі базові активи вартістю (за кожну нову одиницю) не більше 5000 доларів.

Короткостроковою орендою визначено оренду, строк якої не перевищує 12 місяців.

Після отримання базового активу в операційну оренду орендар має визнати (відобразити у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності) суму орендного зобов'язання і первісну вартість активу з права користування.

Сума орендного зобов'язання визначається орендарем за теперішньою вартістю орендних платежів, що підлягають сплаті орендарем за весь період оренди. Для цього сума майбутніх орендних платежів дисконтується на процентну ставку за договором

оренди, а якщо така ставка не встановлена, то застосовується ставка щодо додаткових запозичень орендаря, наприклад ставка по кредитах банків.

Первісна вартість активу з права користування оцінюється за його собівартістю, яка складається з:

- 1) суми орендного зобов'язання, на яку дебетується рахунок (субрахунок) обліку таких активів і кредитується рахунок (субрахунок) обліку орендного зобов'язання;
- 2) суми первісних прямих витрат орендаря, понесених ним у зв'язку з укладанням орендної угоди. При цьому збільшується первісна вартість активу з права користування з одночасним зменшенням фінансових або інших активів (грошових коштів, витрат майбутніх періодів);
- 3) суми витрат орендаря на транспортування і монтаж базового активу у місці використання. Такі витрати збільшують первісну вартість активу за настановами МСБО 16 «Основні засоби»;
- 4) суми прогнозно обчислених витрат орендаря на майбутній (після завершення строку оренди) демонтаж і переміщення базового активу, на відновлення місця його розташування, на його відновлення до стану, який вимагається угодою про оренду. На цю суму збільшується первісна вартість активу з права користування з одночасним створенням забезпечення майбутніх витрат.

Вартість активу з права користування підлягає амортизації. Орендар може приймати рішення відображати вартість активу з права користування у тому самому рядку балансу, в якому наводиться вартість подібних за призначенням власних базових активів (основних засобів). Тому очевидним стає висновок про застосування аналогічних процедур бухгалтерського обліку амортизації вартості активу з права користування, які за рішенням підприємства виконувалися б щодо базових активів, якби вони були б власністю орендаря. Амортизація нараховується протягом строку, що є най-

меншим з наступних – строк корисного використання або строк оренди.

Орендар у кожному звітному періоді після початку оренди (місяці, кварталі) зобов'язання з оренди:

- а) збільшує на суму процента за орендним зобов'язанням з одночасним визнанням витрат. Сума процента за орендним зобов'язанням визначається величиною, обчисленою від відповідного залишку орендного зобов'язання;
- б) зменшує на суму сплачених орендних платежів з одночасним зменшенням залишку фінансових активів.

Для активу з права користування застосовуються процедури бухгалтерського обліку переоцінки і зменшення корисності основних засобів.

При складанні фінансової звітності орендар вправі обрати (закріпленням в обліковій політиці) один з наступних варіантів розкриття інформації про оренду:

- 1) наводити у звіті про фінансовий стан залишкову вартість активу з права користування окремо від інших активів, а суму орендного зобов'язання окремо від інших зобов'язань;
- 2) включати залишкову вартість активу з права користування і суму орендного зобов'язання до статті аналогічних активів (основних засобів) і зобов'язань з обов'язковим зазначенням у примітках назви статей, до яких включені такі дані.

У примітках до фінансової звітності орендарі щодо операційної оренди зобов'язані розкривати доволі широкий спектр текстово – цифрової інформації (уникаючи дублювання інформації, що наведена у статтях форм фінансової звітності), яка б надавала користувачам фінансової звітності можливості для надійної оцінки впливу оренди на фінансовий стан, результати діяльності і грошові потоки орендаря.

Для короткострокової оренди та оренди малоцінних активів МСФЗ 16 передбачає для орендарів крім загальної, що викладена вище, спрощену методику обліку, про що підприємство має визначитися в обліковій політиці. За спрощеною процедурою орендар не визнає актив з права користування і зобов'язання з оренди, а лише протягом строку оренди у кожному звітному періоді визнає орендні платежі витратами операційної діяльності в сумі, обчисленої прямолінійним способом, розкриваючи у примітках наявність такої оренди.

4.5. Розкриття інформації

Інформація про операції і використання основних засобів і нематеріальних активів наводиться у фінансовій звітності у цифрових показниках і текстово-описовій формі шляхом розміщення у передбачених формах звітності відповідних назв і сум, а в примітках до неї – відповідної текстово-цифрової інформації у вигляді таблиць, пояснень, описів.

Безпосередньо у звіті про фінансовий стан (баланс) на річну і проміжні дати має наводитися залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів.

У примітках до фінансової звітності має наводитися текстова інформація, зокрема про бази оцінки активів, застосовувані методи амортизації, строки корисної експлуатації, обмеження на право власності, залучення незалежного оцінювача при переоцінці.

Розкриття, зокрема такої цифрової інформації потребують примітки до фінансової звітності: первісна вартість і сума накопиченої амортизації за класами цих активів на початок і кінець періоду, їх надходження, переоцінка, нарахування, використання і вибуття за звітний період, втрати і вигоди від змін корисності активів, суму капітальних інвестицій за звітний період, балансову вартість активів, що тимчасово не використовуються, і тих, що передані у заставу.

РОЗДІЛ 5.

ОБЛІК ЗАПАСІВ, ДЕБІТОРІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

5.1. Визначення, визнання, класифікація запасів

Запаси матеріальних активів утворюються в діяльності практично кожної організації, фірми, компанії як необхідність їх споживання (витрачання) для майбутнього продажу товарів та виготовленої готової продукції, робіт, послуг.

Термін запаси об'єднує активи, які підприємством:

- 1) утримуються у вигляді основних і допоміжних матеріалів для споживання (витрачання) у виробництві готової продукції, виконанні робіт, наданні послуг;
- 2) перебувають у процесі виробництва (незавершене виробництво);
- 3) утримуються для продажу за звичайних умов діяльності (готова продукція, товари).

Запаси визнаються (тобто підлягають відображенню у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності), якщо вони контролюються підприємством у результаті минулих подій (відбулась подія з придбання, виробництва тощо), використання яких за очікуваною ймовірністю призведе у майбутньому до отримання економічної вигоди та вартість їх може бути достовірно визначена.

МСБО 2 «Запаси» не наводить повної (вичерпної) класифікації запасів, надаючи підприємствам право розкривати інформацію про запаси за класифікацією, прийнятою для суб'єкта господарювання. Тому тут наводиться одна з прийнятих класифікацій запасів.

1. Сировина й допоміжні матеріали

2. Комплектуючі вироби і напівфабрикати
3. Паливо
4. Будівельні матеріали і конструкції
5. Запасні частини
6. Тара і тарні матеріали
7. Незавершене виробництво (незакінчені обробкою, технологічним процесом вироби та продукти переробки)
8. Готова продукція (вироби і продукти переробки власного виробництва, обробка і виготовлення яких завершені, вони пройшли необхідну процедуру приймання на відповідність технічним умовам і стандартам)
9. Товари (матеріальні активи, придбані чи отримані підприємством з метою продажу)
10. Швидкозношувані предмети (матеріальні активи, що придатні використовуватися протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він довші одного року, без зміни первісної форми – це, зокрема, спецодяг, спецоснащення, інструменти тощо).
11. Інші.

Міжнародний стандарт не розглядає окремі деталі бухгалтерського обліку. Зокрема, щодо запасів необхідним є визначення одиниці обліку запасів. Також крім вартісного відображення інформації про запаси, їх бухгалтерський облік потребує ще застосування натуральних (вагових, об'ємних, кількісних, тощо) вимірників. Тому суб'єктам господарювання слід за одиницю бухгалтерського обліку запасів обирати їх найменування з деталізацією за їх ідентифікаційними ознаками, характеристиками і властивостями (не тканина, а тканина бавовняна). Виходячи з конкретних особливо індивідуалізованих за своїми властивостями і характеристиками запасів потрібно в обліку для деяких видів, марок, сортів запасів застосовувати дві (а можливо і більше) натуральні (штучно-вагові, вагово-об'ємні, кількісно-поверхневі) одиниці виміру.

5.2. Оцінка запасів при надходженні

Оцінка запасів здійснюється для визначення вартості:

- 1) при надходженні (придбання, отримання, виготовлення) запасів – первісна вартість;
- 2) при вибутті (використання, продаж, нестача) запасів;
- 3) на дату балансу (на останній день звітного періоду).

Первісна вартість запасів визначається за собівартістю.

Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх до стану придатному для використання за призначенням.

Витрати на придбання.

Витрати на придбання товарів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що підлягають відшкодуванню суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням. Торговельні знижки, інші знижки та подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання. Ця оцінка застосовується для придбаних запасів як первісна вартість.

Міжнародний стандарт не наводить методики обліку витрат на транспортування, навантаження і розвантаження запасів. В діяльності підприємств необхідність в такій методиці виникає, оскільки дуже рідко транспортно-заготівельні витрати можна за прямою ознакою включити до витрат на придбання конкретної одиниці обліку запасів. Тому пропонується спрощена методика обліку транспортно-заготівельних витрат із застосуванням окремого субрахунку, сальдо якого при складанні фінансового звіту додається до вартості запасів. Розподіл транспортно-заготівельних

витрат між вартістю залишку запасів на кінець місяця і вартістю витрачених, вибулих за місяць запасів здійснюється за коефіцієнтом, який розраховується щомісячно на підприємстві як відношення суми транспортно-заготівельних витрат до суми витрат на придбання запасів.

Витрати на переробку.

Витрати на переробку запасів складаються з витрат прямо пов'язаних з виробництвом продукції, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація та утримання будівель і обладнання, а також витрати на управління виробництвом. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нормальна потужність – це очікуваний рівень виробництва, якого можна досягти в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простою. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва зменшується.

Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва пропорційно обраній базі фактичного використання виробничих потужностей.

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється одночасно кілька видів продукції або коли одночасно з основною продукцією отримується також побічна продукція. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером вартість більшості побічної продукції є несуттєвою. В таких випадках її часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із затрат на виробництво основної продукції. Фінансові витрати (проценти за кредит) включаються до витрат на переробку при виготовленні лише кваліфікаційного активу.

Таким чином первісна вартість (собівартість) готової продукції і незавершеного виробництва оцінюється за вартістю запасів, що піддані переробці, плюс витрати на переробку.

Первісна вартість запасів, які отримано безоплатно визнається за їх справедливою вартістю.

5.3. Оцінка запасів при вибутті

Запаси надходять (придбаваються) від різних постачальників у різні дні і місяці, що призводить до формування не однакової первісної вартості запасів одного і того ж виду (найменування). Їх вибуття (витрачання на виробництво готової продукції, на продаж тощо) відбувається також в різний часовий період, що потребує оцінки вартості запасів, що вибули.

Оцінка вартості запасів при вибутті може здійснюватися методами обраними з наступних методів:

- 1) ідентифікованої собівартості (первісної вартості) відповідної одиниці обліку запасів. Собівартість одиниць запасів, які, як правило не є взаємозамінними, (сировини, готової продукції, товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів) слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того були вони вироблені чи придбані. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які як правило є взаємозамінними;
- 2) метод ФІФО (FIFO) – у перекладі «перший прийшов, перший пішов». За цим методом припускається, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, вибувають першими, а отже одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними, виготовленими останніми;
- 3) метод середньозваженої собівартості. За методом середньозваженої собівартості собівартість кожної одиниці обліку визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок місяця та собівартості подібних одиниць, що були придбані або виготовлені протягом місяця, поділених на їх кількість., визначену аналогічно. Середнє значення може бути обчислене за більш стислий період, застосовуючи ту ж саму формулу розрахунку у відповідній послідовності;
- 4) метод стандартних витрат засновано на застосуванні нормативних величин витрачання (використання) основних і

допоміжних матеріалів, сировини тощо. Для забезпечення максимального наближення стандартних (нормативних) величин до фактичного реального витрачання відповідних запасів норми затрат повинні регулярно аналізуватися і переглядатися, щоб враховувати дійсні технологічні умови, рівень цін та умови праці;

- 5) метод роздрібних цін застосовується лише на підприємствах роздрібною торгівлі, якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані і не можуть бути застосовані. Собівартість товарів що вибули (продані), визначається шляхом зменшення продажної вартості реалізованих товарів (торгівельної виручки) на суму, що обчислюється за середнім відсотком торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають так: суму залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок, встановлених на товари, що надійшли на підприємство у звітному місяці, ділять на суму продажної вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажної вартості на товари, що встановлені на отримані у звітному місяці товари для продажу.

Суб'єктові господарювання слід застосувати один і той самий метод оцінки при вибутті для всіх запасів підприємства однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні методи оцінки запасів, що вибули.

Наприклад, запаси, використані в одному операційному сегменті, можуть використовуватися суб'єктом господарювання таким способом, який відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому операційному сегменті. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових обставинах) сама по собі є недостатньою підставою для застосування різних методів оцінки запасів при їх вибутті (використанні)

Вартість запасів, за якою вони відображені в бухгалтерському обліку, не може бути відшкодована підприємству (тобто економічні вигоди від їх використання стануть меншими), якщо запаси пошкоджені, якщо вони застарілі або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, якщо ціна їх знизилася. В такому разі слід доводити балансову вартість запасів до величини, що не перевищує суму, яка очікується від їх продажу в даних час, тобто до чистої вартості реалізації.

Приведення балансової вартості запасів здійснюється на останню дату місяця по кожній індивідуальній одиниці обліку запасів. Сума зменшення балансової вартості запасів до чистої вартості реалізації та вартість непридатних запасів списується на витрати підприємства, зменшуючи його фінансовий результат.

У наступному періоді аналізуються обставини та робиться оцінка чистої вартості реалізації запасів. Якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації наявних запасів, балансова вартість яких у попередньому була зменшена, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше раніше здійсненого зменшення, збільшується балансова вартість відповідних запасів з визнанням доходу.

5.4. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – це фінансовий актив, що являє собою заборгованість дебіторів підприємству, що виникла в результаті минулих подій. Активом дебіторська заборгованість визнається, якщо у майбутньому очікується отримання економічних вигод (наприклад, надходження грошових коштів) та її сума може бути достовірно визначена.

Дебіторська заборгованість для цілей фінансової звітності класифікується на довгострокову (що буде погашена після 12 місяців з дати балансу) і поточну (яка буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу). Довгострокова і поточна дебіторська заборгованість наводиться у звіті про фінансовий стан окремо.

Частина довгострокової заборгованості, строк якої настає протягом наступних 12 місяців, виключається із складу довгострокової і відображається у складі поточної дебіторської заборгованості.

Поточна дебіторська заборгованість, що утворюється у відносинах з продажу готової продукції, товарів, робіт і послуг, визнається активом в сумі, очікуваних економічних вигод (це її первісна вартість).

Фінансові активи за МСБО 39 «Фінансові інструменти визнання та оцінка» після первісного визнання внаслідок подій можуть втрачати свою корисність, тобто від такого активу економічні вигоди можуть бути меншими проти первісно очікуваних. МСБО потребує оцінювати і відображати у звітності зменшення корисності фінансових активів. Для цього застосовують поняття безнадійної і сумнівної дебіторської заборгованості, чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості (це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів).

Поточна дебіторська заборгованість наводиться у Звіті про фінансовий стан за чистою її реалізаційною вартістю, тобто зменшеною на оцінені втрати її корисності (або на суму резерву сумнівних боргів).

Сумнівним боргом вважають таку поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійною дебіторською заборгованістю вважається поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її непогашення дебітором. Така заборгованість не відповідає критеріям визнання активу (тобто економічні вигоди не очікуються) і тому повинна бути виключена з фінансової звітності.

Якщо підприємством встановлюються об'єктивні свідчення (значні фінансові труднощі боржника, можливість оголошення банкрутства тощо) втрат від зменшення корисності дебіторської заборгованості, слід її балансову (первісну вартість) зменшити прямо або із застосуванням рахунку резерву сумнівних боргів. Таким

чином МСБО передбачає дві можливі моделі відображення втрат від зменшення корисності фінансового активу:

- 1) дебет рахунку «Втрати від зменшення корисності», кредит рахунку «Дебітори»;
- 2) дебет рахунку «Втрати від зменшення корисності», кредит рахунку «Резерв сумнівних боргів». За такою моделлю безнадійна дебіторська заборгованість списується з балансу з відображенням відповідної суми дебіторської заборгованості за дебетом рахунку «Резерв сумнівних боргів».

Доречно зазначити, що в українському регламенті бухгалтерського обліку обрано для застосування другу модель як більш інформативно-доречно.

Суму зменшення корисності фінансового активу в наступному сторнують прямо або через рахунок резерву сумнівних боргів, якщо встановлюються об'єктивні свідчення змін корисності активу (дебіторської заборгованості) на краще.

Сума зменшення корисності активу визначається ідентифіковано стосовно окремого боргу або за сукупністю дебіторської заборгованості, згрупованої на основі подібних характеристик і ознак (наприклад, за часом її непогашення). Не менш об'єктивною та простішою у застосуванні є методика, побудована на досвіді минулих років. Застосовуючи показники безнадійної заборгованості за минулий рік (за кілька попередніх років) встановлюють її середній відсоток (наприклад співвідношенням до чистого доходу від реалізації), який використовується протягом поточного року для визначення суми резерву сумнівних боргів та визначення суми втрат від зменшення корисності фінансового активу і відображення зменшення вартості дебіторської заборгованості.

5.5. Облік зобов'язань і забезпечень

Зобов'язання – це існуюча заборгованість підприємства, яка утворюється в результаті минулих подій і погашення якої призведе до зменшення економічних вигод у майбутньому, її оцінка (величина) і строк погашення достовірно встановлені.

Забезпечення – це таке зобов'язання, щодо якого сума і строк погашення остаточно не визначені. Забезпечення також виникають у підприємства внаслідок минулих подій (наприклад, продано з гарантією на такий-то період прилад) як майбутні зобов'язання підприємства виконати за свій рахунок узяті під час продажу обов'язки здійснити гарантійні заходи (ремонт, заміна). Відносно таких майбутніх обов'язків підприємство не має точної дати, коли потрібно здійснити гарантійні заходи, та точної суми таких витрат (зобов'язань) і тому таку суму МСБО 37 передбачає визначати розрахунково. Проте деякий ступінь невизначеності щодо часу і суми забезпечення яка має наближену оцінку, не зменшує через дотримання обачності достовірності фінансової звітності, а така інформація є корисною для оцінки майбутніх грошових потоків та імовірного зменшення економічних вигод підприємства.

Зобов'язання поточні і довгострокові наводяться у фінансовій звітності окремо.

Погашення існуючого зобов'язання здійснюється сплатою грошових коштів, передачею інших активів, наданням послуг, виконанням робіт, заміною даного зобов'язання іншим, перетворенням даного зобов'язання на власний капітал (частку статутного капіталу).

Якщо раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то така заборгованість виключається з пасивів підприємства з одночасним визнанням доходу.

Підприємство також повинне визнавати зобов'язанням майбутні знижки, основані на систематичних покупках покупців,

яке виникає в результаті минулої події з продажу продукції, товарів, послуг і сума якого достовірно визначається через умови продажу і надання послуг.

Забезпечення значною мірою можуть бути оцінені лише шляхом попередніх розрахунків та судження управлінського персоналу. Під час встановлення наближеної оцінки використовують досвід подібних операцій, тобто фактичні звітні дані за попередній рік (кілька років) щодо конкретного забезпечення. На основі таких даних обчислений коефіцієнт (середній відсоток) застосовується для створення забезпечення у поточному році. Наприклад, з використанням фактичних витрат на гарантійний ремонт морозильника і загальної вартості (кількості) проданих цих виробів визначають середній відсоток витрат на гарантійні заходи за минулий рік та застосовують цей показник для визначення суми забезпечення протягом поточного року.

Події, що відбулися, після яких у підприємства виникає зобов'язання та суму якого у вигляді забезпечення необхідно обчислити з надійною наближеністю, зокрема є наступні:

- 1) продаж техніки, приладів, пристроїв, речей тощо, щодо яких підприємством оголошено гарантійний термін використання;
- 2) нарахування заробітної плати працівникам із відрахуваннями на соціальні заходи (утворюються зобов'язання підприємства сплатити працівнику суму за час належної відпустки з витратами на соціальні заходи);
- 3) рішення про додаткове пенсійне забезпечення працівників;
- 4) рішення і конкретна програма з оцінкою витрат на реструктуризацію і припинення діяльності підприємства;
- 5) рішення з розрахунками щодо збитковості виконання обтяжливого контракту.

Зазначені види забезпечень створюються з одночасним визнанням витрат. Забороняється створювати забезпечення для відшкодування збитків від майбутньої діяльності підприємства.

Якщо законодавством, угодою передбачено приведення земельної ділянки (що використовується для розміщення на ній об'єктів основних засобів у виробничих потребах) у придатний для подальшого використання стан після закінчення терміну користування земельною ділянкою, то забезпечення на проведення майбутніх робіт з демонтажу і переміщення основних засобів і рекультивацію порушених земель створюється приєднанням обчисленої його суми до первісної вартості основних засобів, що розташовуватимуться на земельній ділянці.

Забезпечення можуть використовуватися лише для відшкодування тих конкретних витрат (відпустка, гарантія, реструктуризація тощо), для виконання яких підприємство створило забезпечення.

Забезпечення мають систематично переглядатися, тобто інвентаризуватися та за потреби коригуватися для встановлення поточної найкращої (більш наближеної) оцінки ресурсів, потрібних для виконання зобов'язання підприємства. У разі відсутності імовірної необхідності погашення зобов'язання сума відповідного забезпечення сторнується.

5.6. Розкриття інформації

Інформація про запаси, дебіторську заборгованість, зобов'язання і забезпечення наводиться безпосередньо у передбачених формах фінансової звітності та у примітках (поясненнях) до фінансової звітності.

У Звіті про фінансовий стан має щонайменше наводитися інформація про назву статей та їх вартісну величину (оцінку). Враховуючи суттєвість, інформація може бути деталізована у кількох статтях. Окремими статтями (рядками) із зазначенням словами назви і сумарної грошової величини наводяться активи і зобов'язання, якщо розмір, характер або функція статті чи об'єднання подібних статей є такими, що їх окреме наведення буде більш доречним для розуміння фінансового стану підприємства.

Також окремо наводиться в цьому звіті інформація про поточні і довгострокові зобов'язання, про поточну і довгострокову дебіторську заборгованість. Запаси в балансі показуються в цілому та з деталізацією на сировину, незавершене виробництво, готову продукцію і товари. Дебіторська і кредиторська заборгованості наводяться з поділом на заборгованість, що виникає в операціях з купівлі-продажу, та інша, в тому числі з податку на прибуток, забезпечення.

У примітках до фінансової звітності наводиться текстово-цифрова інформація, яка розкриває облікову політику підприємства щодо методів оцінки запасів, створення резерву сумнівних боргів, видів забезпечення та їх цільового призначення, причини невизначеності і строки погашення. У примітках наводяться відомості про вартість запасів у розрізі класифікаційних груп, вартість запасів переданих у заставу, вартість запасів, оцінених до чистої вартості реалізації.

Забезпечення розкриваються інформацією про їх рух в розрізі кожного виду (залишок на початок і кінець звітного періоду, створення, використання і сторнування забезпечення). У такій самій динаміці наводиться інформація про резерви сумнівних боргів. Наводиться перелік і сума дебіторів і кредиторів довгострокової заборгованості та іншої поточної заборгованості.

У примітках розкривається інформація про наявність і причини умовних активів і умовних зобов'язань та наближену оцінку їх впливу на фінансовий стан.

Умовний актив – це актив, який може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого та його ймовірні економічні вигоди підтвердяться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, які не повністю контролюються підприємством.

Умовне зобов'язання – це можливе зобов'язання, яке може потребувати вибуття ресурсів підприємства і яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як

відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених подій не повністю контрольованих підприємством, або

умовне зобов'язання – це існуюче зобов'язання, яке виникло внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки немає достатньої впевненості щодо ймовірності потреби витрачання ресурсів для його погашення чи суму цього зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

У виключно рідких випадках, коли розкриття всієї або деякої інформації, що стосується забезпечень, умовних активів і умовних зобов'язань, може завдати значної шкоди інтересам підприємства при вирішенні суперечливої справи з іншими сторонами, таку інформацію можна не наводити. В такому випадку компанія повинна навести інформацію загального характеру про суперечливе питання із зазначенням того факту, що інформація про це не була розкрита, а також вказати причини, за якими відповідна інформація не розкрита.

РОЗДІЛ 6.

ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

6.1. Призначення та склад фінансової звітності

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» встановлює, що, заявляючи про відповідність своєї фінансової звітності МСФЗ, підприємства зобов'язані забезпечити відповідність даної звітності кожному стандарту, що застосовується в ній, включаючи всі вимоги щодо розкриття звітної інформації.

Відхилення від вимог МСФЗ допускаються тільки як виключення і мають обов'язково містити чіткі пояснення тих вагомих причин, за якими підприємство не змогло застосувати окремі положення МСФЗ. І тільки у тих рідких випадках, коли керівництво підприємства приходить до висновку, що відповідність діючим міжнародним стандартам буде вводити в оману користувачів фінансової звітності. В інших випадках порядок обліку, що не відповідає МСФЗ, не може бути виправданий і виправлений ані розкриттям облікової політики, ані поясненнями і примітками, включаючи посилення на відмінності у національних стандартах обліку і звітності.

Стандарт надає всі необхідні керівництва по структурі фінансової звітності, включаючи вимоги до змісту звітних форм, розкриттю облікової політики, приміток і додатків, а також по обов'язковим вимогам до суттєвості інформації, поданню порівняльної інформації та іншим актуальним питанням фінансової звітності. Він має застосовуватись при представленні всіх форм фінансової звітності загального призначення, маючи на увазі задоволення інформаційних потреб тих користувачів, які не мають

можливості вимагати звітність відповідно до своїх конкретних запитів.

В стандарті підкреслюється, що він не застосовується до проміжної звітності, що складається протягом звітного року. Стандарт визначає порядок складання фінансової звітності окремого підприємства (компанії) та зведеної фінансової звітності групи підприємств.

Стандарт визначає склад фінансової звітності та покладає відповідальність за її складання та подання на раду директорів та (або) інший керівний орган акціонерного товариства або іншої організаційної форми підприємства. Він застосовується до всіх типів підприємств та компаній (включаючи банки, страхові компанії).

Фінансова звітність загального призначення – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансових звітів належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість.

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

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 Рада з МСФЗ наголошує, що 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 фінансової звітності загального призначення** є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень, рішень про платоспроможність та стійкість компанії, про прогнози її майбутнього розвитку, про можливі надходження та відтоки грошових коштів у майбутньому, про якість керівництва компанії та довіри до його компетентності та чесності.

Повний комплект фінансової звітності має включати: бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан); звіт про сукупні прибутки та збитки; звіт про зміни у капіталі; звіт про рух грошових коштів; розкриття облікової політики та інші пояснювальні примітки до звітності.

Зміни в капіталі можуть представлятися повністю або тільки у частині змін, не пов'язаних з участю власників у поповненні капіталу або вилученням (розподілом) капіталу на користь власників.

У стандарті підкреслюється бажаність представлення разом з фінансовою звітністю фінансових оглядів керівництва компанії, звітів з питань екології та охорони навколишнього середовища, звітів про додану вартість та ін.

У фінансовому огляді керівництва розкриваються основні внутрішні і зовнішні фактори, що впливають на фінансові результати і фінансовий стан компанії, а також елементи невизначеності, в яких діє компанія; які заходи приймаються керівництвом по компенсації негативних впливів, роз'яснення по інвестиційній та дивідендній політиці, джерелах фінансування та політиці зовнішніх позик, а також роз'яснення про ресурси і позитивні факторах, які не знайшли відображення у бухгалтерському балансі, складеному за правилами МСФЗ.

6.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах

Головна вимога МСБО полягає в тому, що фінансові звіти мають правдиво відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки коштів підприємства.

Критеріями правдивого подання інформації згідно з МСБО є: вибір і застосування відповідної облікової політики; забезпечення основних якісних характеристик інформації; додаткове розкриття інформації.

Складові правдивого подання: зрозумілість, доречність (суттєвість, своєчасність, можливість використання для прогнозування), достовірність (повнота, нейтральність, обачність, превалювання сутності над формою, правдиве відображення фінансового стану і результатів діяльності), зіставність.

Залишаючи за підприємством право вибору облікової політики, МСБО 1 вимагає, щоб керівництво підприємства обирало та застосовувало облікову політику в такий спосіб, щоб його фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам кожного конкретного МСБО та тлумаченням. Це означає, що підприємство має застосовувати передусім ті підходи та методи обліку і подання інформації у фінансових звітах, які передбачено МСБО.

Фінансова звітність повинна достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати за звітний період та рух грошових коштів підприємства. Її достовірність забезпечується застосуванням всіх положень МСФЗ, правильним вибором і застосуванням облікової політики, що дозволяє подавати доречну, надійну, співставну та зрозумілу інформацію, яка разом з правильно проведеним додатковим її розкриттям у пояснювальних примітках дозволяє користувачам зрозуміти сутність проведених компанією операцій, подій, що відбулися в ході її діяльності і після звітної дати та їх вплив на фінансові результати і фінансовий стан компанії.

Облікова політика має бути обрана та застосована таким чином, щоб вся фінансова звітність відповідала у всіх суттєвих аспектах вимогам кожного МСФЗ. Облікова політика узагальнює сукупність конкретних принципів, оцінок та практичних правил, що прийняті даною компанією для складання і подання фінансової звітності, та забезпечують:

- доречність звітної інформації для користувачів при прийнятті ними необхідних рішень;
- достовірне відображення результатів діяльності і фінансового стану компанії;
- нейтральність, що виключає упередженість при поданні звітної інформації, та обачність;

повне включення у звітність всіх суттєвих показників, подій та операцій. Облікова політика має забезпечити надійність звітної інформації, представлення інформації виходячи з економічного змісту операцій незалежно від оформлення їх у конкретній юридичній формі. Складності при вирішенні питань облікової політики виникають у випадку відсутності конкретного МСФЗ, що може бути застосований у даному підприємстві. У такому випадку керівники підприємства визначають облікову політику самостійно, керуючись аналогічними положеннями інших МСФЗ, принципами підготовки фінансової звітності та іншими документами, що відповідають духу і букві МСФЗ, про що обов'язково має бути зазначено у примітках.

Фінансова звітність за МСФЗ має складатись виходячи з **припущення про безперервність діяльності** підприємства у майбутньому, не менш ніж 12 місяців після звітної дати. Якщо адміністрація не має причин для припинення діяльності, вона має об'явити про це у примітках. Якщо фінансова звітність складається без застосування припущення про безперервність діяльності, адміністрація повинна пояснити цей факт і його причини у примітках до звітності. Якщо є підстави вважати, що у користувачів звітності можуть виникнути сумніви у стійкості діяльності підприємства у найближчому

майбутньому, у примітках до фінансової звітності слід навести обґрунтовані фактами та розрахунками аргументи, що розсіюють всі можливі сумніви.

Послідовність змісту звіту необхідно зберігати від одного звітного періоду до іншого. Не слід без потреби та серйозних обставин змінювати класифікацію та зміст окремих статей звітних форм, методику обліку та оцінки різних показників звітності. Небажані також немотивовані зміни в обліковій політиці. Стандарт передбачає всього три підстави для зміни у послідовності облікової політики з фінансової звітності:

значні зміни в характері операцій компанії, великі придбання у звітному періоді або, навпаки, значне вибуття майна, зміни у зобов'язаннях за позиками;

висновок на основі аналітичних досліджень про можливість краще та всебічно представити інформацію про результати діяльності та фінансовий стан у змінній, перегрупованій звітності;

зміни, що передбачаються новими МСФЗ. Вимоги національних стандартів при цьому можуть враховуватись тільки тоді, коли зміни фінансової звітності не суперечать МСФЗ.

У всіх випадках порушення послідовності змісту звітності необхідно пам'ятати про забезпечення співставності інформації, з тим, щоб порівняння показників звітності можна було виконати без значних ускладнень. Тому зміни у спосіб складання звітності потрібно вводити тільки тоді, коли є обґрунтована надія, що змінена структура звітності буде застосовуватись тривалий час.

Постійне порушення співставності звітних показників знецінює фінансову звітність, ускладнює прийняття рішень користувачами.

У фінансовій звітності необхідно за кожною статтею та кожним показником відображати числові значення у співставному вигляді. Стандарт не заперечує наводити порівняльні дані більш ніж за один попередній період. Це можуть бути дані за кілька попередніх періодів.

Слід звернути увагу на вказівки щодо порівняльних даних, що включаються у пояснювальну та описову інформацію. Стандарт виходить з того, що така інформація, що вже наведена у фінансовій звітності за попередній період, може бути доречною для розуміння звітності, що подається за даний звітний період. У попередньому звітному періоді, наприклад, наводились дані про наслідки великої пожежі, за якою зроблена заявка на відшкодування втрат страховою компанією, але задоволення заявки було невизначеним. Відомості про фактичне страхове відшкодування, яке відбулося у даному звітному періоді, представляють без сумніву інтерес для користувачів фінансової звітності.

У випадку порушення послідовності у представленні та кваліфікації окремих статей фінансової звітності стандарт вимагає їх перекваліфікувати та перерахувати за минулі звітні періоди, для того щоб отримати якісну інформацію для порівняння. Виключення складають випадки, коли неможливо або недоцільно проводити перекласифікацію та перерахунок показників попереднього періоду. У примітках до фінансової звітності необхідно розкривати характер, суму та причину будь-якої перекваліфікації та її наслідки для правильного розуміння порівнювальних статей звітності.

Метод нарахування має обов'язково застосовуватись при складанні та поданні фінансової звітності. Виключення з цього правила відносяться тільки до складання звіту про рух грошових коштів прямим методом.

Облік за методом нарахування передбачає, що всі господарські операції та інші факти господарського життя відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності у тих звітних періодах, у яких вони здійснювались, незалежно від часу отримання та виплати грошових коштів (їх еквівалентів). Метод нарахування дозволяє зблизити у часі момент співставлення витрат і доходів, більш точно виміряти результати комерційних і фінансових операцій. Припущення нарахування забезпечує в обліку відображення зобов'язання підприємства за майбутніми

платежам або очікувані у майбутньому надходження грошових коштів. Створюється важливіша інформація для прогнозування майбутніх результатів і майбутнього розвитку підприємства, окремих напрямів його діяльності.

Можливе неотримання частини оголошених до надходження грошових коштів може коригуватись своєчасним нарахуванням резерву на сумнівні борги і зменшення фінансових результатів звітного періоду.

Касовий метод визначення виручки та будь-яких інших показників у цілях оподаткування не може змінити основи методу нарахування для фінансової звітності.

По методу нарахування, наприклад, факт продажу відображається у бухгалтерських регістрах та у звітності в момент, коли операція здійснилася, умови контракту виконані, усі ризики пов'язані з власністю, передані (перейшли) покупцю. Відсотки за кредитними зобов'язаннями відображаються у тому звітному періоді, в якому підприємство користувалось позиченими коштами, навіть якщо вони (відсотки) були невикладеними протягом даного звітного періоду.

Витрати відображаються тоді, коли виникають та відображаються в обліку відповідні доходи. За відсутності доходів понесені витрати відображаються як витрати майбутніх періодів або перехідні на наступний період витрати на незавершене виробництво або створення товарних запасів, що забезпечує відповідність витрат з доходами.

У МСБО 1 сказано, що «кожна суттєва стаття має подаватись у фінансовій звітності окремо. Несуттєві суми мають об'єднуватись з сумами аналогічного характеру або призначення і не мають подаватись окремо». При складанні звітності слід виходити з того, що недоречно перевантажувати звітність несуттєвими статтями, ускладнюючи тим самим її сприйняття та розуміння користувачами.

Як відділити суттєву інформацію від несуттєвої? Точних кількісних критеріїв не існує, хоча в стандартах окремих юрисдикцій використовується підхід, що статті, що перевищують 5% загального підсумку за даним звітом, слід визнавати суттєвими.

У змістовному розумінні інформація визнається суттєвою, якщо її відсутність або недостатнє розкриття може впливати на ті рішення, які користувачі приймають на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить не тільки від величини статті, але й від характеристики відображеного нею елементу звітності. Величина і характер статті оцінюються при вирішенні питання про її суттєвість сукупно, в залежності від обставин господарської діяльності. Але значні статті все ж слід відображати окремо, не об'єднуючи з іншими статтями.

Статті активів та зобов'язань, доходів та витрат не підлягають заліку і відображаються у звітності окремими статтями у випадках, коли вони є суттєвими. Взаємозалік можливий тільки у випадках, коли:

- МСФЗ потребують або дозволяють залік;
- статті активів, зобов'язань, прибутків, збитків визначаються як несуттєві.

Важливо розуміти, що взаємозаліки статей у фінансовій звітності знижують розуміння користувачами проведених підприємством операцій, зменшують їх можливості з прогнозування майбутніх грошових потоків, результатів діяльності та фінансового стану підприємства.

МСБО 1 містить деякі настанови та роз'яснення, що обмежують застосування вказівок стандарту відносно взаємозаліків окремих статей. Статті балансу відображаються по нетто-вартості. У примітках до звітності слід розкривати суми нарахованих резервів і забезпечень та не проводити взаємозалік статей балансу, що представлені в ньому по залишковій вартості.

Відповідно до МСБО 1 фінансову звітність слід подавати щороку. Звітним періодом для фінансової звітності визнається

календарний рік. МСБО 1 не вимагає, щоб звітний рік збігався з календарним, а також дозволяє практику складання звітності за 52 тижні.

Стандарт не заперечує встановлення звітного періоду протягом або коротше календарного року, наприклад, протягом 52 повних тижня або протягом у півроку, у зв'язку зі змінами звітної дати. У примітках до фінансової звітності обов'язково слід вказати причину зміни тривалості звітного періоду і попередити користувачів, що порівняльні суми попередніх звітних періодів неспівставні зі звітними даними останнього періоду.

Початок звітного періоду може бути визначений з 1-го числа будь-якого місяця року. Наприклад, якщо підприємство було зареєстровано у липні, його фінансовий рік завершується *30 червня наступного року*.

Звітність за кварталами або місяцями, будь-якими іншими часовими інтервалами вважається проміжною та подається користувачам за рішенням керівництва підприємства або за іншими причинами. Цей стандарт не розглядає поточну фінансову звітність, яка подається за місяць, квартал або інший період в межах звітного року. Порядок подання такої звітності визначає МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

Важливою умовою корисності інформації є своєчасність подання фінансової звітності користувачам. Стандарт встановлює граничний термін складання і подання звітності відповідно з законодавством або традиціями ділового обороту на ринках окремих країн. Фінансова звітність публікується як частина більш загальних звітних документі підприємства. Але оскільки тільки фінансова звітність готується і подається відповідно з вимогами МСФЗ, необхідно чітко розмежувати фінансову звітність від іншої інформації, яку керівництво підприємства вважає необхідним включати до річного звіту. Користувачі річного звіту мають знати, яка частина інформації, що міститься у звіті, підготовлена на основі МСФЗ, а яка ні.

Кожний звіт, що входить до складу фінансової звітності, повинен мати найменування, що ідентифікує його від інших форм звітності. Крім того, кожний окремих звіт включає загальну довідкову інформацію, яка характеризує:

- 1) назву та фірмове позначення підприємства;
- 2) охоплення наданою звітністю діяльності тільки одного підприємства або кількох підприємств, що входять у групу;
- 3) відомості про звітну дату, на яку складено баланс, про звітний період, за підсумками операцій якого складені інші фінансові звіти;
- 4) валюту звітності із зазначенням одиниці її виміру (у тисячах, мільйонах та ін.), що застосовується для складання фінансової звітності. Слід обов'язково довести до користувачів фінансової звітності рівень точності, що застосовувався при представленні цифрових даних у звітності.

Баланс датують останнім днем звітного періоду (року). 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:

- а) пояснити причину, використання іншого звітного періоду та наслідки;
- б) зазначити, що суми різних звітних періодів, наведені у звітах, які охоплюють період між датами балансу, та примітках до них, не є порівнювальними.

У звітності має бути зазначена дата затвердження звіту та орган підприємства, який її затвердив.

РОЗДІЛ 7.

СТРУКТУРА, ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

7.1. Складання звіту про фінансовий стан

Звіт про фінансовий стан (баланс) узагальнює та відображає вартісну інформацію про три важливих елемента фінансової звітності: активи, зобов'язання та капітал підприємства. Стандарт вимагає розкриття щонайменше наступних складових елементів фінансової звітності (табл. 4).

Таблиця 4.

Елементи Звіту про фінансовий стан

Активи	Зобов'язання	Власний капітал
Основні засоби Нематеріальні активи Фінансові інвестиції, крім того: – інвестиції, що обліковуються за методом участі; – торгова та інша дебіторська заборгованість; – грошові кошти та їх еквіваленти; – податкові вимоги Запаси	Торгова та інша кредиторська заборгованість Податкові зобов'язання Довгострокові відсоткові зобов'язання Резерви	Випущений капітал і резерви Частка меншості

Статті, що наведені у стандарті, не вичерпують всіх можливих статей, які кожне підприємство, що складає звітний баланс, може включити до нього, виділити суттєву та іншу інформацію,

яка вимагається іншими міжнародними стандартами або яка необхідна для достовірного та повного представлення інформації про фінансовий стан та діяльність підприємства.

Розподіл та групування у балансі активів та зобов'язань на довгострокові та короткострокові здійснюється за рішенням самого підприємства, що подає звітність. Форма балансу не є заданою, але у будь-якій формі слід розкривати суми, погашення або відшкодування яких очікується більш ніж через 12 місяців від дати, на яку складається звітність.

Баланс може складатися за вертикальним або горизонтальним способом, статті розміщуватися в ньому по мірі збільшення або зменшення ліквідності активів.

Незалежно від форм балансу питання про виділення додаткових статей **активу** необхідно вирішувати виходячи з їх характеру та ліквідності активів, суттєвості інформації про них. Наприклад, з основних засобів бажано виділити нерухомість, активну частину основних засобів. Якщо активи оцінюються по-різному, в залежності від обставин, наприклад, за первісною або переоціненою вартістю, то потрібно розкривати інформацію про їх суму.

Другим важливим критерієм для представлення додаткових статей активу є їх функції у підприємстві. Наприклад, фінансові активи розділяють на облігації, векселі, акції інших компаній. Запаси розділяють на товари, матеріали, незавершене виробництво, готову продукцію; у дебіторській заборгованості виділяють розрахунки з покупцями та замовниками, аванси та передплати, розрахунки з пов'язаними сторонами, довгострокову заборгованість, термін погашення якої настає у наступному році.

Виділення додаткових статей інформації про зобов'язання необхідно проводити в залежності від розміру, характеристики та часу їх погашення. Перш за все, бажано виділити зобов'язання та забезпечення, серед яких виділяють гарантійні, соціальні та будь-які інші, що є суттєвими для розкриття зобов'язань підприємства.

Зобов'язання можуть розділятися на відсоткові та безвідсоткові; короткострокові та довгострокові; аванси отримані та векселі видані; в кредиторській заборгованості виділяють розрахунки з постачальниками та підрядниками, розрахунки з пов'язаними сторонами, довгострокові зобов'язання, що підлягають погашенню у наступному звітному році.

Капітал і резерви розкриваються за кількістю акцій: дозволених до випуску, випущених, оплачених повністю та частково, що знаходяться в обороті станом на початок і кінець звітного року. Необхідно розкрити характеристику, суму призначення кожного резерву, створеного з капіталу власників підприємства.

Акції, що викуплені у акціонерів, відображаються у балансі окремою статтею за номінальною вартістю акцій та зменшують суму власного капіталу. У примітках до балансу слід вказати номінальну вартість акції. Якщо акції мають різну номінальну вартість, слід її розкрити за категоріями акцій, а якщо акції підприємства не мають номінальної вартості, слід надати про це інформацію.

Необхідно також розкрити інформацію про права, привілеї та обмеження, включаючи обмеження на дивіденди та відшкодування капіталу за категоріями акцій; вказати акції даного акціонерного товариства, що залишаються у його власності або у власності дочірніх товариств.

МСФЗ потребують, щоб були розкриті суми невизнаних дивідендів за привілейованими акціями та дивідендів запропонованих, але офіційно не затверджених. Невиплачені за звітний рік дивіденди додаються до виплат за наступний рік.

Підприємства, що не мають акціонерного капіталу, такі, як товариства з обмеженою відповідальністю, розкривають у своїх балансах і примітках до них інформацію, що відповідає на ті ж питання, що й наведений перелік для акціонерних товариств. Відображають зміни часток у своєму капіталі, класифікаційні категорії таких часток, права, привілеї та обмеження, що відносяться до кожної з категорій, розміри дивідендів та інші дані. Стандарти не розгляда-

ють розкриття інформації у додаткових статтях. Додаткові статті можуть наводитись у примітках до балансу на розсуд укладачів звітності.

Класифікація елементів балансу на довгострокові та короткострокові заохочується до наведення у балансі тому, що дозволяє чітко розділити функціонуючий капітал на оборотний та необоротний, а також отримати дані для оцінки ліквідності та платоспроможності. Така класифікація дозволяє структурувати інформацію про фінансовий стан підприємства, робить її економічно організованою та наглядною. Користувачі фінансової звітності дуже зацікавлені саме у впорядкованій інформації, що дозволяє проводити розрахунки аналітичних коефіцієнтів для оцінки фінансового стану підприємства у всіх суттєвих деталях.

Застосування впорядкованої класифікації активів та зобов'язань або її незастосування стандарти відносять до питань, які вирішує керівництво підприємства, що складає фінансову звітність. На практиці значна частина балансів у представленій фінансовій звітності складається на основі впорядкованої класифікації.

Якщо підприємство не застосовує строкової класифікації активів та зобов'язань, воно зобов'язане представити їх в балансі в порядку загальної ліквідності, відображаючи активи та зобов'язання від більш ліквідних до менш ліквідних або навпаки.

Оскільки інформація про терміни погашення зобов'язань і відшкодування активів важлива для оцінки платоспроможності та ліквідності підприємства, МСФЗ зобов'язують незалежно від застосування або незастосування класифікації статей балансу на довгострокові та короткострокові, розкривати зобов'язання та активи, погашення або відшкодування яких очікується більш ніж через 12 місяців від дати складання звітності.

Перш за все необхідно розкриття фінансових активів, включаючи дебіторську заборгованість, та фінансових зобов'язань, включаючи кредиторську заборгованість. Бажано також розкрити

терміни відшкодування негрошових активів, перш за все, запасів, і не грошових зобов'язань – резервів.

Загальноприйнятою основою класифікації балансових елементів є терміни їх погашення або відшкодування. В якості міри до уваги приймається річний термін, тому що звітний період у нормальних умовах продовжується 12 місяців. Такі балансові елементи, які обертаються протягом 12 місяців від звітної дати, відносяться до короткострокових (оборотних), а інші, тривалість обороту яких перевищує 12 місяців, відносяться до довгострокових (необоротних). Але з цього правила є виключення, які необхідно розглянути окремо.

Короткострокові активи мають три характерні риси:

- а) вони обертаються протягом нормального операційного циклу, якщо він довший за рік;
- б) вони обертаються протягом не більш ніж 12 місяців від звітної дати;
- в) вони не обмежені терміном використання, так як є грошовими коштами або їх еквівалентами, що легко реалізуються.

Всі інші активи, що не вписуються у дані параметри, відносять до довгострокових активів.

Операційним циклом прийнято називати час від придбання товарно-матеріальних цінностей (витрачання грошових коштів на їх придбання), що використовуються для виробництва та обертання, до їх продажу в обмін на грошові кошти (їх еквіваленти) або інші активи, що легко і швидко конвертуються у грошові кошти. До короткострокових слід відносити товарні та виробничі запаси. Цінні папери, що реалізуються на фондовому ринку, якщо вони плануються до реалізації протягом 12 місяців зі звітної дати. Заборгованість покупців та замовників за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги¹. Грошові кошти (їх еквіваленти) завершують операційний

¹ Включається до статті короткострокових активів незалежно від терміну і погашення

цикл і готові до подальшого використання у будь-який час, тому вони відносяться до оборотних короткострокових активів.

Короткострокові зобов'язання визначаються, якщо:

- а) їх передбачається погасити протягом нормального операційного циклу підприємства; або
- б) вони підлягають погашенню протягом 12 місяців після дати складання звітності.

Заборгованість з оплати праці, розрахунки з постачальниками і підрядниками погашаються у нормальному операційному циклі та мають бути віднесені до короткострокових зобов'язань, навіть якщо їх погашення намічається у термін більш ніж через 12 місяців зі звітної дати.

МСФЗ передбачає ряд виключень з загальних правил класифікації зобов'язань в якості короткострокових. Кожне зобов'язання, яке було виключено з короткострокових, слід вказати у примітках до фінансової звітності. Наприклад, необхідно продовжувати відносити зобов'язання та відсотки на них до довгострокових, якщо вони виникли як довгострокові, хоча у даному звітному році залишається менш ніж 12 місяців до терміну їх погашення та є обґрунтовані наміри рефінансувати такі зобов'язання на довгостроковій основі. Наприклад, термін погашення довгострокового кредиту банку настає у наступному році, але є домовленість про пролонгацію цього терміну таким чином, що протягом наступних 12 місяців не потрібні грошові витрати на його погашення, тобто немає підстав класифікувати такі зобов'язання як короткострокові. Умовою такої класифікації стандарти встановлюють наявність відповідно оформлених документів про рефінансування заборгованості. Одного бажання рефінансувати зобов'язання недостатньо, необхідно документально підтверджена згода кредитора.

У тих випадках, коли за умовами надання позики вона має бути погашена на вимогу кредитора достроково при зміні фінансового стану позичальника, такі зобов'язання класифікуються як

короткострокові. Вони можуть бути віднесені до довгострокових тільки за обставин, коли існує вірогідність того, що фінансовий стан протягом ближчих 12 місяців не погіршиться, а кредитор згоден не вимагати дострокового погашення боргу у випадку порушення умов позики.

7.2. Складання звіту про сукупні прибутки і збитки

Звіт про сукупні прибутки і збитки призначений для надання інформації для оцінки можливих змін в економічних ресурсах, прогнозування здатності генерувати дохід за рахунок наявної ресурсної бази (інвестиційної цінності), формування суджень про ефективність використання ресурсів.

Саме звіт про сукупні прибутки і збитки є основою оцінки прибутковості підприємства, оскільки результат діяльності є найважливішим стимулом роботи будь-якого підприємства.

При складанні звіту про сукупні прибутки і збитки застосовуються основні принципи відображення доходів і витрат:

принцип визнання доходів у момент їх виникнення (нарахування);

принцип співвідношення доходів і витрат – протягом періоду повинні бути визнані витрати, понесені при одержанні визнаних за період доходів.

Структуру звіту про прибутки і збитки складають два основних елементи і дві похідних.

Основні елементи відносяться до операційної діяльності і є статтями доходів і витрат, що характеризують результативність основної операційної діяльності підприємства.

Дохід – приріст активів протягом періоду, що є результатом виробництва/постачання продукції, надання послуг або іншої діяльності, що відноситься до основної діяльності підприємства.

Витрати – вибуття або інше використання активів чи визнання зобов'язань протягом періоду, що є результатом виробництва/

постачання продукції, надання послуг або іншої діяльності, що відноситься до основної діяльності підприємства.

Похідні елементи звіту стосуються неосновних видів діяльності, а саме інвестиційної і фінансовий. Оскільки дані види діяльності найчастіше не представляються в розгорнутому виді, звіт містить безпосередньо їх фінансовий результат.

Прибуток (збитки) від неосновної діяльності – збільшення (зменшення) капіталу/чистих активів у результаті другорядних (побічних) операцій підприємства протягом періоду за винятком тих, що виникають через інвестиції власників.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансової звітності» виділяють: загальний сукупний прибуток і інший сукупний прибуток.

Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду в результаті операцій, відмінних від операцій із власниками підприємства.

Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ. До складу іншого сукупного доходу входять:

- а) зміни у надлишку переоцінки згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- б) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- в) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- г) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- г) ефективна частка прибутків і збитків за інструментами хеджування для обмеження ризиків потоків грошових коштів

за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Для окремих зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання.

Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

Підприємство зобов'язано представляти всі статті доходів і витрат, що визнані в періоді:

- а) у єдиному звіті про прибутки і збитки дохід;
- б) у двох звітах: 1) звіті, що містить компоненти прибутку чи збитку (окремому звіті про прибутки та збитки) і 2) звіті, що починається з прибутку та збитку і містить компоненти іншого сукупного доходу (окремому звіті про сукупний дохід).

Як мінімум, звіт про прибутки і збитки повинен включати статті, які представляють наступні суми за період:

- а) виручка;
- б) витрати з фінансування;
- в) частка підприємства в прибутку чи збитках асоційованих компаній і спільних підприємствах відповідно до методу обліку за участю в капіталі;
- г) витрати з податку на прибуток;
- г) загальна сума, що складається з прибутку (збитку) після оподатковування від діяльності, що припиняється та прибутку (збитку) після оподатковування, від оцінки за справедливою вартістю за винятком витрат на продаж чи вибуття активів або групи (груп) вибуття, що утворюють припинену діяльність;
- д) прибуток чи збиток;
- е) кожен компонент іншого сукупного доходу;
- ж) частка в іншому сукупному доході асоційованих компаній і спільних підприємств, врахована відповідно до методу

обліку за участю в капіталі;

з) сумарний сукупний дохід.

Підприємство повинне в обов'язковому порядку розкривати наступні статті в Звіті про сукупний дохід як розподіл прибутку чи збитку за період:

а) прибуток або збиток за період, що відносяться до:

- неконтрольованої частки участі;
- власників материнської компанії.

б) сумарний сукупний дохід за період, що відноситься до:

- неконтрольованої частки участі;
- власників материнської компанії.

Підприємство не представляє статті надзвичайних доходів і витрат ні в звіті про сукупний дохід, ні в окремому звіті про прибутки і збитки, ні в примітках.

Підприємство повинне в обов'язковому порядку визнавати всі статті доходів і витрат у прибутку або збитку. Якщо статті доходів і витрат є суттєвими, підприємство повинне розкривати їх вид і суму окремо.

При наступних обставинах підприємство повинне окремо розкривати статті доходів і витрат:

- а) списання вартості запасів до величини можливої чистої вартості реалізації;
- б) реструктуризація діяльності підприємство і сторнування оціночних зобов'язань за витратами на реструктуризацію;
- в) вибуття об'єктів основних засобів;
- г) вибуття інвестицій;
- г) припинена діяльність;
- д) врегулювання судових суперечок;
- е) інше

Для звіту про сукупний дохід існують обмеження:

звіт не включає статей, що впливають на ріст і процвітання компанії. Наприклад, звіт не включає цінності, що придбані за

період гарної репутації компанії, що дозволяє розширити обсяги і географію продажів, тому що дана стаття не має ні фінансової оцінки, ні первинних документів;

дані звіту про сукупний дохід багато в чому залежать від методів бухгалтерського обліку, що використовуються, і визначають “якість доходу” підприємства, що обумовлено стабільністю використовуваних методів і їх відповідністю суті господарських операцій.

Підприємство повинне представляти інформацію про витрати у звіті про прибутки і збитки, застосовуючи класифікацію за характером витрат або за їх функцією в діяльності підприємства. Статті про витрати наводяться у дужках.

Відповідно методу **класифікації витрат за їх характером** витрати в Звіті про прибутки та збитки групують відповідно до їх характеру (наприклад, амортизація, витрати матеріалів, транспортні витрати, заробітна плата, витрати на рекламу).

Зміст показників звіту, складеного на основі класифікації витрат за їх характером, подається нижче:

Доход від реалізації		X
Інші операційні доходи		
Зміна запасів готової продукції і незавершеного виробництва	X	
Використана сировина і матеріали	X	
Витрати на оплату праці	X	
Витрати на амортизацію	X	
Операційні витрати, усього		(X)
Прибуток від операційної діяльності		X

Згідно з **методом функціональної класифікації витрат** витрати класифікують відповідно до їх функцій – собівартість реалізації, витрати на збут, на адміністративну діяльність.

Ця класифікація надає користувачам більш доречну інформацію, чим класифікація витрат за їх характером. Однак розподіл

витрат згідно з їх функціями може бути довільним і вимагати професійного судження.

Нижче приведений приклад форми Звіту про прибутки та збитки на основі функціональної класифікації витрат:

Дохід від реалізації	X
Собівартість реалізації	(X)
Валовий прибуток	X
Інші операційні доходи	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші операційні витрати	(X)
Прибуток від операційної діяльності	X
Витрати з податку на прибуток	(X)
Чистий прибуток	X

Основною *перевагою* цього методу є можливість розкладання доходу від продажів у звіті про прибуток і збитки на два складових елемента: валовий прибуток і чистий прибуток. Крім того він дає можливість аналізу витрат за функціональними напрямками діяльності для виявлення резервів їх оптимізації.

Підприємство, що класифікує у звіті витрати за їх функціональним призначенням, крім того повинне розкривати також інформацію за характером цих витрат.

Відповідно до міжнародної практики підприємства, акції яких беруть участь у торгах на відкритих ринках, у звіті про сукупний прибуток представляють інформацію про прибуток на акцію.

МСФЗ 33 “Прибуток на акцію” вимагає розкривати для кожного періоду, за який подається звіт про сукупний прибуток, дані про базовий і скоригований чистий прибуток на акцію за кожним класом звичайних акцій. У розрахунок показника скоригованого чистого прибутку на акцію закладений вплив ефекту коригування (якщо б усі потенційні інвестори – власники конвертованих облігацій або опціонів на акції – реалізували свої права на акції).

7.3. Звіт про рух грошових коштів

Інформація про рух грошових коштів дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити здатність підприємства генерувати грошові кошти та ефективно їх використовувати.

Інформація про рух грошових коштів за попередні періоди найчастіше використовується як основа для визначення розмірів, термінів і визначеності грошових потоків у майбутньому. Вона також корисна при перевірці точності складання прогнозів про майбутні потоки грошових коштів та при аналізі зв'язків між рентабельністю, чистими грошовими потоками і ціновими змінами.

До грошових коштів відносяться готівка в касі, на рахунках та еквіваленти грошових коштів.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні інвестиції, що вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів і для яких характерний незначний ризик зміни вартості (депозити до запитання). Правила складання звіту про рух коштів визначені в МСБО 7 «Звіт про рух коштів».

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про зміни коштів підприємства і їх еквівалентів за визначений період у результаті його операційної, інвестиційної і фінансової діяльності (див. рис. 1).

Грошові кошти і їх еквіваленти на кінець періоду
—
Грошові кошти і їх еквіваленти на початок періоду
=
Рух коштів від операційної діяльності
+
Рух коштів від інвестиційної діяльності
+
Рух коштів від фінансової діяльності

Рис. 1. Інформація про рух грошових коштів

Операційна діяльність – основний вид діяльності, що формує виторг підприємства (наприклад, продажі і покупки, оплата праці, а також загальні накладні витрати, що входять до складу операційної діяльності). Грошові потоки від операційної діяльності формуються, головним чином, у ході основної діяльності (у вузькому розумінні, основного операційного циклу), що створює виторг підприємства. Таким чином, вони зазвичай є результатом операцій, що впливають на формування чистого прибутку.

Приклади руху коштів від операційної діяльності:

- а) надходження від реалізації товарів і надання послуг;
- б) надходження у виді роялті, гонорарів, комісійних та інші надходження;
- в) виплати постачальникам товарів і послуг;
- г) виплати працівникам, а також виплати за їх дорученням;
- г) надходження/виплати страхової компанії у виді премій, претензій, ануїтетів і інших видів страхової допомоги;
- д) сплата/відшкодування податку на прибуток (крім випадків, коли дані операції безпосередньо можна віднести до фінансової чи інвестиційної діяльності);
- е) надходження і виплати в рамках дилерських контрактів.

Інвестиційна діяльність – придбання і продаж необоротних (довгострокових) активів та інших інвестицій (крім еквівалентів грошових коштів). Даний потік відображує масштаби витрат на ресурси, призначені для створення в майбутньому доходу/припливу грошових коштів.

Інформацію про рух грошових коштів від інвестиційної діяльності слід розкривати окремо, що дозволить судити про механізм здійснення витрат на ресурси, які необхідні для генерування майбутнього прибутку і майбутнього потоку коштів.

Приклади руху коштів від інвестиційної діяльності:

- а) виплати на придбання основних засобів, нематеріальних активів і інших довгострокових активів. Дані виплати

- включають також інвестиції на розробку і будівництво основних засобів власними силами підприємства;
- б) надходження від реалізації основних засобів, нематеріальних активів і інших довгострокових активів;
 - в) виплати на придбання власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також частку в спільних підприємствах (крім виплат на придбання інструментів, що визнаються еквівалентами грошових коштів або утримуються для перепродажу);
 - г) надходження від реалізації власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також частки в спільних підприємствах (крім надходжень від реалізації інструментів, що визнаються еквівалентами коштів або утримуються для перепродажу);
 - г) аванси видані і позики, надані третім особам (крім авансів і позик фінансових установ);
 - д) аванси отримані і погашення позик, наданих третім особам (крім авансів і позик фінансових установ);
 - е) виплати по ф'ючерсним і форвардним контрактам, опціонам і контрактам «своп», крім випадків, коли дані контракти укладають з метою перепродажу або ж виплати за ними класифікують як фінансову діяльність.

Фінансова діяльність – діяльність, у результаті якої змінюється величина і структура власного і запозиченого капіталу компанії. Окреме розкриття інформації про потоки коштів від фінансової діяльності необхідно для прогнозування грошових вимог з боку тих, хто надає підприємству капітал.

Інформацію про рух грошових коштів від фінансової діяльності слід розкривати окремо, що дозволить спрогнозувати імовірність виставлення претензій щодо майбутніх потоків грошових коштів з боку тих, хто надає підприємству капітал.

Приклади руху коштів від фінансової діяльності

- а) надходження від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

- б) виплати власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;
- в) надходження від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових чи довгострокових запозичень;
- г) отримання і погашення позик;
- г) виплати коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.

Відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» підприємство звітує про рух грошових коштів від операційної діяльності, використовуючи такі методи.

1. **Прямий метод** розкриває інформацію про основні напрями валових надходжень і виплат за звітний період. Використання даного методу вимагає деталізованої облікової інформації, що відображує в регістрах обліку рух грошових коштів підприємства. При складанні звіту про рух грошових коштів прямим методом слід виключати внутрішні обороти (між поточним рахунком в банку і касою, а також між компаніями холдингу). У даному випадку склад статей звіту визначається інформаційними потребами підприємства, а статті, наведені в самому МСФЗ 7, є щонайменше обов'язковими для застосування. Витрачання грошових коштів у звіті наводиться в дужках.

Форма Звіту за прямим методом, за допомогою якого розкриваються основні види валових надходжень і валових виплат грошових коштів операційної діяльності, має наступний вид:

Грошові кошти, отримані від покупців	X
Грошові кошти, сплачені постачальникам і співробітникам	(X)
Грошовий потік від операційної діяльності	X
Виплачені відсотки	(X)
Податок на прибуток сплачений	(X)
Чисті потоки грошових коштів від операційної діяльності	X

2. За **непрямим методом** чистий прибуток/збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-

яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень/виплат коштів від операційної діяльності, а також відповідно до статей доходів або витрат, пов'язаних з потоком коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Для розрахунку чистого грошового потоку від операційної діяльності за непрямим методом коригується показник чистого прибутку на наступні величини:

- а) зміна запасів;
- б) зміна дебіторської та кредиторської заборгованості від операційно діяльності;
- в) немонетарні статті (зміна накопиченої амортизації, резервів);
- г) інші статті, що відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності (прибуток/збиток від реалізації основних засобів, нараховані відсотки та ін.)

Приклад форми Звіту про рух грошових коштів операційної діяльності непрямим методом приведений нижче.

Чистий прибуток до оподаткування	X
Коригування на:	
Амортизацію	X
Збитки від курсових різниць	X
Дохід від інвестицій	(X)
Витрати на виплату відсотків	(X)
Зменшення/збільшення торгової й іншої дебіторської заборгованості	X
Зменшення/збільшення запасів	X
Збільшення/зменшення торгової кредиторської заборгованості	(X)
Надходження/витрати коштів від операційної діяльності	X
Сплачені відсотки	(X)
Податок на прибуток сплачений	(X)
Чисті потоки коштів від операційної діяльності	X

Для складання звіту про рух коштів МСБО 7 заохочує підприємства використовувати прямий метод, оскільки на відміну від непрямого, він дозволяє одержати інформацію, необхідну для оцінки майбутніх потоків грошових коштів (у розрізі статей руху коштів). Однак непрямий метод простіший, а втрати якості наданої інформації при цьому мінімальні.

7.4. Звіт про зміни у власному капіталі

У звіті про зміни у власному капіталі наводиться інформація про всі складові власного капіталу, а саме – статутний, дооцінний, резервний, неоплачений і вилучений капітал, а також нерозподілений прибуток. Залишок власного капіталу у Звіті на початок року наводиться з даними про його коригування на зміну облікової політики і виправлені помилки за рахунок нерозподіленого прибутку.

Відповідні складові власного капіталу за звітний рік наводяться в динаміці на їх зміни у звітному періоді у зв'язку з переоцінкою необоротних активів, фінансових інструментів, розподілом прибутку, в тому числі на дивіденди, збільшенням і зменшенням власниками статутного капіталу, зміною номінальної вартості акцій, безоплатним отриманням активів, тощо із зазначенням залишку всіх складових власного капіталу на кінець звітного періоду.

Звіт про власний капітал надає інформацію і відображає загальну зміну доходу і витрат в результаті діяльності підприємства.

Показники скоригованого залишку всіх складових власного капіталу на початок звітного періоду і наведеного залишку на кінець звітного періоду мають узгоджуватися із змінами капіталу за звітний період.

7.5. Примітки до фінансової звітності

Важлива інформація про фінансовий стан, фінансові результати і зміни у фінансовому стані підприємства міститься у фінансовій звітності. Вони включають мінімальний обсяг лише вартісної інформації про суттєві статті.

Однак за кожним рядком текстово-цифрових даних фінансової звітності вміщується вартісна і змістовна характеристика, яка не розкрита безпосередньо у звітах. Наприклад:

- а) операційне середовище;
- б) ризики, з якими стикається підприємство;
- в) оцінка можливих наслідків таких ризиків;
- г) облікова політика, що використовується при складанні фінансових звітів;
- г) облікові оцінки і припущення;
- д) деталізація деяких показників фінансових звітів і коментарі до них;
- е) наміри і зобов'язання підприємства;
- ж) події після дати балансу, що можуть у значній мірі вплинути на рішення користувачів;
- з) інформація про сегменти діяльності;
- і) інша корисна інформація.

Примітки забезпечують користувачів додатковою інформацією, що не розкрита у фінансовій звітності (деталізація агрегованих цифр та ін.), але необхідної для правдивого і справедливого представлення.

У примітках до фінансових звітів підприємство повинне розкривати:

- а) інформацію про основу підготовки фінансових звітів і конкретну облікову політику, що застосовуються для обліку суттєвих операцій і подій;
- б) інформацію, що є обов'язковою згідно з МСФЗ, але не представлена у фінансових звітах;
- в) додаткову інформацію, що не представлена у фінансових звітах, але необхідна для справедливого представлення.

Примітки допомагають користувачам зрозуміти фінансову звітність і порівняти її з фінансовою звітністю інших підприємств.

Примітки до фінансових звітів			
Облікові політики		Допоміжна інформація	Розкриття іншої інформації
Відповідність МСБО	Використані бази оцінки й облікових політиків	До статей фінансових звітів	Включаючи умовні події, зобов'язання і розкриття іншої корисної інформації

Фінансову звітність не слід характеризувати як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не задовольняє усім вимогам МСФЗ. Це пов'язано з тим, що багато підприємств вказують на відповідність їх звітності МСФЗ за основними аспектами.

За формою Примітки до фінансових звітів можуть бути текстово-описовими і числовими.

Підприємство розкриває інформацію про цілі політику та процеси управління капіталом, підлягає розкриттю інформація про зроблені підприємством припущення щодо майбутнього та інші основні джерела не визначення оцінки на кінець звітного періоду.

Під обліковими політиками розуміють конкретні принципи, концепції, угоди, правила і практики, прийняті підприємством щодо оцінки та обліку операцій (чи класів операцій) і подій при складанні і представленні фінансових звітів.

Приклади облікових політик:

- а) методи оцінки запасів;
- б) метод амортизації;
- в) метод визначення резервів сумнівних боргів.

Від облікової політики, що застосовується підприємством, безпосередньо залежать значення показників фінансової звітності. Розробка облікових політик, які б відповідали вимогам МСФЗ, – це завдання бухгалтерів підприємства, а відповідальність за її прийняття (затвердження) покладена на керівництво підприємства.

Якщо підприємство приймає облікові політики, що відповідають вимогам МСФЗ, воно зазначає, що його фінансова звітність підготовлена відповідно до МСФЗ.

Користувачі повинні мати можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для визначення тенденцій зміни фінансового стану, результатів діяльності і грошових потоків. Тому для кожного звітного періоду, як правило, використовуються однакові облікові політики.

Однак облікові політики повинні регулярно переглядатися на предмет відповідності новим умовам, що склалися внаслідок змін у законодавстві, економічному середовищі, діяльності підприємства і його господарських операцій.

Зміни в облікову політику повинні вноситися тільки в зв'язку з:

- а) зміною вимог законодавства;
- б) зміною вимог органа, що затверджує стандарти бухгалтерського обліку;
- в) необхідністю досягнення найбільш адекватного відображення подій і операцій у фінансових звітах підприємств.

Зміни в обліковій політиці слід застосовувати ретроспективно, за винятком випадків, коли будь-яке підсумкове коригування, що стосується попередніх періодів, не може бути достовірно оцінено. Будь-які підсумкові коригування повинні відображатися в звітах як коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду. Якщо це можливо, то порівняльну інформацію варто перераховувати.

Коли зміни в обліковій політиці суттєво впливають на поточний період або кожний з попередніх періодів, що розкриваються, чи можуть суттєво вплинути на майбутні періоди, підприємству варто розкривати:

- а) причини змін;
- б) суму коригування поточного періоду і кожного з періодів, що розкриваються;

- в) суму коригування, що стосується періодів, які передують тим, що включаються в порівняльній інформації;
- г) той факт, що порівняльна інформація була перерахована або неможливість такого перерахування.

Внаслідок невизначеності, властивій підприємницькій діяльності, багато статей фінансової звітності можуть бути оцінені лише розрахунково.

Об'єктами таких оцінок зазвичай бувають:

- сумнівна дебіторська заборгованість;
- знецінювання запасів;
- термін корисного використання і ліквідаційна вартість основних засобів;
- забезпечення гарантійних зобов'язань, виплат персоналу;
- період відстрочки витрат і доходів.

Процес оцінки базується на судженні, сформованому на підставі наявної інформації. Проте, у процесі діяльності, у результаті нових подій, накопичення досвіду й одержання нової інформації може виникнути необхідність у перегляді попередньої облікової оцінці.

Однак за своїм характером перегляд оцінок не є зміною облікової політики. Іноді важко відрізнити зміну облікової політики від зміни облікової оцінки. У подібних випадках така зміна розглядається як зміна облікової оцінки і розкривається відповідна інформація.

Приклади змін облікових оцінок:

- а) зміна коефіцієнту за яким створюється резерв сумнівних боргів (від залишку суми торгової дебіторської заборгованості);
- б) зміна терміну корисної експлуатації основних засобів;
- в) зміна методу нарахування амортизації.

Вплив від зміни в обліковій оцінці повинен враховуватися при визначенні чистого прибутку або збитку в тому періоді, в якому відбулася така зміна:

- а) якщо воно стосується лише даного періоду;
- б) і в майбутніх періодах, якщо воно впливає на всі ці періоди.

Ефект від зміни в обліковій оцінці необхідно включати в ту ж статтю Звіту про прибутки та збитки, що використовувалася для оцінок у попередні періоди.

У фінансовій звітності необхідно розкривати характер і суму зміни в обліковій оцінці, що суттєво впливає на поточний період або, як очікується, буде суттєво впливати на майбутні періоди.

Події після звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, які відбулися в період після останнього дня звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності. Оцінка таких подій є необхідною і відображається за МСБО 10 у фінансовій звітності у наступному порядку.

Події, які після звітної дати виникли і вимагають коригування підготовлених звітних даних або визнання раніше не відображених статей шляхом відображення зазначених подій за звітний період способом сторнування та/або додаткових записів на рахунках бухгалтерського обліку наступні:

- 1) отримане рішення в судовій справі, яке підтверджує, що підприємство мало заборгованість на кінець звітного періоду;
- 2) отримання інформації про зміни корисності активу на кінець року (оголошення банкрутства дебітора, продаж запасів, який свідчить про необґрунтовану оцінку чистої вартості реалізації на кінець звітного періоду);
- 3) виявлення шахрайства або помилок, що свідчать про недостовірність підготовлених даних фінансової звітності.

Події, які свідчать про обставини, що виникли після звітної дати, потребують лише розкриття такої інформації у примітках (тобто коригування облікових даних не здійснюється), можуть бути наступними:

- 1) прийняття рішення про реорганізацію підприємства;
- 2) знищення активів підприємства внаслідок пожежі;

- 3) прийняття рішення про емісію цінних паперів;
- 4) непрогнозовані зміни цін і валютного курсу;
- 5) прийняття законодавчих змін, що суттєво впливають на діяльність підприємства;
- 6) надання значних гарантій та інші умовні зобов'язання;
- 7) початок судового процесу, що виник внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.

Фінансова звітність – це комплект, що складається з чотирьох звітів (Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки і збитків, Звіту про зміни у власному капіталі, Звіту про рух грошових коштів), а також приміток до них. Між показниками звітів існує взаємозв'язок. Знання такого взаємозв'язку важливе для сприйняття користувачами звітів і приміток не окремо, а як єдине взаємозалежне ціле.

Звіт про фінансовий стан

Активи = Зобов'язання + Власний капітал;

Власний капітал = Акціонерний капітал + Нерозподілений прибуток. Нерозподілений прибуток = Прибуток чи збиток поточного періоду + Прибуток попереднього періоду (Нерозподілений прибуток на початок періоду).

Звіт про прибутки і збитки

Прибутки чи збитки = Доходи – Витрати

Зв'язує Звіт про фінансовий стан зі Звітом про прибутки і збитки чистий прибуток, що включається у власний капітал.

Однак підприємство може залучати додатковий капітал або формувати резерви з нерозподіленого прибутку, здійснювати коригування нерозподіленого прибутку на початок періоду. У цих випадках величина змін сукупного прибутку буде відрізнятися від величини чистого прибутку. Подібні зміни відображаються в Звіті про сукупний дохід.

Звіт про зміни у власному капіталі

Звіт про зміни у власному капіталі передбачає зв'язок між Звітом про фінансовий стан і Звітом про прибутки і збитки.

Власний капітал на кінець періоду = Власний капітал на початок періоду + Зміни нерозподіленого прибутку на початок періоду + зміни власного капіталу за період + Зміни в капіталі.

Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух коштів відображає грошові потоки підприємства від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Непрямий метод складання Звіту про рух коштів передбачає зв'язок між Звітом про фінансовий стан і Звітом про прибутки і збитки:

кошти на кінець періоду (Звіт про фінансовий стан) – кошти на початок періоду (Звіт про фінансовий стан) = +/- чистий прибуток за період (Звіт про прибутки і збитки) +/- Коригування +/- грошові потоки від операційної діяльності +/- грошові потоки від інвестиційної діяльності +/- грошові потоки від фінансової діяльності.

Прямий метод складання Звіту про рух коштів передбачає зв'язок між Звітом про фінансовий стан і Звітом про прибутки і збитки:

грошові потоки за період = залишок на кінець періоду (Звіт про фінансове становище) – відповідні доходи/витрати за період (Звіт про прибутки і збитки) – залишок на початок періоду (Звіт про фінансовий стан).

РОЗДІЛ 8.

ПРОМІЖНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

8.1. Сутність та склад проміжної фінансової звітності

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

Проміжна фінансова звітність – фінансовий звіт, що складається або з повного комплекту фінансової звітності, або з комплекту стислої фінансової звітності за проміжний період.

Згідно з визначенням МСБО 1 повний комплект фінансової звітності має містити такі складові:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про сукупні прибутки і збитки за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію;
- д) звіт про фінансовий стан станом на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності, або коли він перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності.

З метою своєчасності та з огляду на витрати, а також щоб уникнути повторів інформації, відображеної у звітності раніше, від суб'єкта господарювання можуть вимагати (або він обирає) подавати менше інформації на проміжні дати, порівняно з його річною фінансовою звітністю.

Проміжний фінансовий звіт призначений для надання оновленої інформації у порівнянні з останнім повним комплектом річної фінансової звітності. Відповідно, основну увагу в ньому приділяють новим видам діяльності, новим подіям та обставинам, і він не дублює інформацію, відображену у звітності раніше.

Проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:

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

Методика складання і обчислення показників проміжної фінансової звітності не відрізняється від тої, що застосовується для складання річної.

8.2. Зміст проміжної фінансової звітності

Якщо суб'єкт господарювання публікує повний комплект фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, її форма та зміст мають відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплексу фінансової звітності.

Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислої фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, ця стисла звітність має містити, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибірково окремі пояснювальні примітки. Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них ця стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману.

Підприємство включає до проміжного фінансового звіту по-

яснення подій та операцій, які є значними для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності після закінчення періоду останньої річної звітності.

Перелік подій та операцій, для яких вимагатиметься розкриття інформації, але не є вичерпним, наступний:

- а) переоцінка запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого коригування;
- б) визнання втрат від зменшення корисності основних засобів, нематеріальних активів та інших активів, а також сторнування таких втрат від зменшення корисності;
- в) сторнування забезпечень витрат на реструктуризацію;
- г) вартість придбання та продажу об'єктів основних засобів;
- г) обсяг зобов'язань придбати основні засоби;
- д) сума виплат, пов'язаних із судовими справами;
- е) сума виправлень помилок попередніх періодів;
- є) зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань підприємства, незалежно від того за справедливою вартістю чи за амортизованою собівартістю вони визнаються;
- ж) будь-який дефолт за кредитними угодами або будь-яке порушення умов кредитної угоди, що їх не було виправлено на дату закінчення звітного періоду або до неї;
- з) операції із пов'язаними особами;
- и) зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів;
- і) зміни в умовних зобов'язаннях або умовних активах.

Окрім розкриття інформації про важливі події суб'єкт господарювання включає зазначену далі інформацію у примітки до своєї проміжної фінансової звітності, якщо вона не розкрита в інших частинах проміжного фінансового звіту. Цю інформацію наводять, як правило, наростаючим підсумком за період з початку фінансового

року до звітної дати шляхом:

- 1) зазначення того, що у проміжній фінансовій звітності дотримувалися тих самих облікових політик і методів обчислення, як і в останній річній фінансовій звітності, а в разі зміни цих політик або методів – опис характеру та впливу цих змін;
- 2) коментарів і пояснень щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
- 3) розкриття характеру 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 впливом;
- 4) пояснення характеру і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або змін в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років;
- 5) наведення даних про випуск, викуп і погашення боргових і пайових цінних паперів;
- 6) висвітлення інформації про сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунку на акцію) окремо за звичайними та іншими акціями;
- 7) розміщення стислої інформації щодо сегментів діяльності підприємства;
- 8) зазначення подій, що відбулися після звітної дати і не відображених у фінансовій звітності за цей проміжний період.

8.3. Періоди подання проміжної фінансової звітності

Проміжна фінансова звітність (стисла або повна) складається і подається за період, що може бути не більшим за 6 місяців, і включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець попереднього фінансового року;
- б) звіти про сукупні прибутки та збитки й інший сукупний дохід за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами про сукупні прибутки і збитки за порівнювальні проміжні періоди (поточний і наростаючим підсумком станом від початку року до дати звітності) попереднього фінансового року;
- в) звіт про зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати проміжної звітності разом із порівняльним звітом за аналогічний період попереднього фінансового року;
- г) звіт про рух грошових коштів наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності, разом із порівняльним звітом за аналогічний період попереднього фінансового року;
- г) пояснювальні примітки за звітний і порівнювальні періоди.

Для суб'єктів господарювання, діяльність яких значною мірою є сезонною, корисною може бути фінансова інформація за 12-місячний період, який завершується на дату проміжної звітності, і порівняльна інформація за попередній 12-місячний період. Відповідно, підприємства, діяльність яких значною мірою є сезонною, заохочуються до подання такої звітності додатково до звітності, яка визначена в загальному порядку.

Якщо попередня оцінка суми, відображеної звітності за проміжний період, суттєво змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт щодо цього останнього проміжного періоду не публікується, тоді характер і суму такої зміни попередньої оцінки слід розкривати в примітках до річної фінансової звітності за цей фінансовий рік.

Проміжний фінансовий звіт має стати доступним користувачам не пізніше ніж через 60 днів після закінчення проміжного періоду за який його складено.

Навчальний посібник

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

*Доктор економічних наук, професор, академік АЕН України,
Заслужений економіст України*
Пархоменко Валерій Миколайович,

Доктор економічних наук, професор, академік АЕН України
Малюга Наталія Михайлівна

Комп'ютерна верстка – Грищенко І. О.

Підписано до друку 07.06.2019. Формат 60х84^{1/16}.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум.-друк. арк. 10,63. Обл.-вид.арк. 12,34.
Тираж 100 прим. Зам. № 00.

ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
вул. Еспланадна 4-6, м. Київ, 01601,
Україна тел/факс 287-03-79, 289-77-62
E-mail: info@iaastat.kiev.ua