

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

І. В. Жолнер

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА
НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ
НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів

Київ
«Центр учбової літератури»
2012

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Ж 79

Гриф надано

*Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(Лист № 1/11-4213 від 26.05.2011 р.)*

Рецензенти:

Кузьмінський Ю. А. – доктор економічних наук, професор, Державний вищий навчальний заклад Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана;

Пантелеев В. П. – доктор економічних наук, професор Національної академії статистики, обліку і аудиту.

Жолнер І. В.

Ж 79 Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами.
Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

ISBN 978-611-01-0270-4

У навчальному посібнику висвітлено основні теоретичні та практичні проблеми фінансового обліку у країнах з розвинутою ринковою економікою та Україні, проаналізовано трансформацію теоретичних абстракцій у схеми та моделі управління підприємства. Розглядається коло питань, що стосуються управління підприємствами і прийняття фінансових рішень: ведення фінансового обліку, узагальнення інформації та складання фінансової звітності та ін. Викладення теоретичних проблем супроводжується прикладами та аналізом ситуацій. В кінці кожного розділу наведені контрольні питання для самоперевірки студентів та тестові завдання. Підкреслено значення правових проблем фінансових відносин, особливо щодо податкового обліку.

Для студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів, а також усіх, хто цікавиться питаннями організації фінансового обліку на підприємствах.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0270-4

© Жолнер І. В., 2012.

© Центр учбової літератури, 2012.

ЗМІСТ

Передмова	6
------------------------	---

РОЗДІЛ I. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ

БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Значення інформаційного забезпечення для управ- ління підприємством	9
1.2. Класифікація систем обліку	14
1.3. Порядок створення МСФЗ	22
1.4. Роль та призначення МСФЗ	34
1.5. Сфера застосування МСФЗ	39
<i>Питання для самоперевірки до Розділу I</i>	54
<i>Тести до Розділу I</i>	55

РОЗДІЛ II. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

2.1. Концептуальна основа МСФЗ	57
2.2. Процедури переходу до МСФЗ	63
2.3. Облікова політика за МСФЗ	70
2.4. Обліковий цикл та план рахунків за міжнародними стандартами	74
<i>Питання для самоперевірки до Розділу II</i>	82
<i>Тести до Розділу II</i>	83

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ ЗАСОБИ

ТА ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

3.1. Визначення та визнання основних засобів	85
3.2. Джерела виникнення та оцінка основних засобів	94
3.3. Амортизація основних засобів	106
3.4. Наступні витрати та переоцінка, пов'язані з основ- ними засобами	120
3.5. Вибуття основних засобів	127
3.6. Розкриття інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності	131

3.7. Особливості обліку інвестиційної нерухомості	134
<i>Питання для самоперевірки до Розділу III</i>	149
<i>Тести до Розділу III.</i>	150
РОЗДІЛ IV. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ	153
4.1. Визначення, визнання та види нематеріальних активів	153
4.2. Шляхи утворення та оцінка нематеріальних активів	159
4.3. Амортизація та вибуття нематеріальних активів	176
4.4. Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у фінансовій звітності	181
<i>Питання для самоперевірки до Розділу IV</i>	183
<i>Тести до Розділу IV.</i>	184
РОЗДІЛ V. ЗАПАСИ.	187
5.1. Визначення запасів та їх оцінка	187
5.2. Облік руху запасів	202
5.3. Визначення чистої вартості реалізації запасів	216
5.4. Розкриття інформації щодо запасів у фінансовій звітності.	218
<i>Питання для самоперевірки до Розділу V</i>	221
<i>Тести до Розділу V</i>	221
РОЗДІЛ VI. ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ	224
6.1. Визначення та визнання грошових коштів та їх еквівалентів	224
6.2. Облік та контроль руху грошових коштів	236
6.3. Розкриття інформації щодо грошових коштів та їх еквівалентів у фінансовій звітності.	253
<i>Питання для самоперевірки до Розділу VI</i>	255
<i>Тести до Розділу VI.</i>	256
РОЗДІЛ VII. ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ	258
7.1. Визнання та класифікація дебіторської заборгованості.	258
7.2. Оцінка сумнівної дебіторської заборгованості.	263
7.3. Облік векселів одержаних	275
7.4. Розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості у фінансовій звітності	281
<i>Питання для самоперевірки до Розділу VII.</i>	283
<i>Тести до Розділу VII</i>	283

РОЗДІЛ VIII. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТИ	286
8.1. Визнання та визначення капіталу та його інструментів	286
8.2. Класифікація капіталу	292
8.3. Оцінка та облік капіталу та його інструментів	299
8.4. Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності	317
<i>Питання для самоперевірки до Розділу VIII</i>	319
<i>Тести до Розділу VIII</i>	320

РОЗДІЛ IX. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

ТА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ	322
9.1. Визначення, визнання та класифікація зобов'язань	322
9.2. Оцінка та облік зобов'язань	334
9.3. Виплати працівникам	336
<i>Питання для самоперевірки до Розділу IX</i>	351
<i>Тести до Розділу IX</i>	351

Список використаної літератури	354
---	-----

Додатки	355
--------------------------	-----

ПЕРЕДМОВА

Процес інтеграції України до європейської спільноти є складним та довгим, але вже сьогодні українські господарські суб'єкти працюють за правилами, що диктує євроринок та сучасні економічні відносини.

Розробка бухгалтерських стандартів обліку та звітності проводиться в багатьох країнах світу. У 2005 році започатковане широкомасштабне впровадження в практичну діяльність направлену на зближення національних систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, зведення до мінімуму розбіжностей в оцінці результатів діяльності та розробці єдиного підходу до визнання та розкриття інформації про елементи фінансової звітності — МСФЗ. Однак, розроблені в Україні національні стандарти мають відмінності з міжнародними, що призводить до необхідності вивчення, розуміння та застосування і національних, і міжнародних стандартів.

В багатьох європейських країнах перша хвиля переходу на МСФЗ вже минула, але очевидно, що робота ще триває. Сьогодні компанії вчаться жити з МСФЗ, і протягом цього процесу прагнення до єдиних стандартів та їх інтерпретації на глобальному рівні отримає новий імпульс. Під тиском ринку підприємства будуть змушені приймати і застосовувати єдині стандарти промислові та галузеві незалежно від національних кордонів, які будуть дедалі меншою мірою впливати на звітність МСФЗ.

Багато підприємств України, рухаючись вперед, ведуть паралельний облік та складають звітність не лише за національними вимогами та правилами, а й у відповідності до міжнародних стандартів. У зв'язку з цим володіння знаннями щодо обліку та звітності за міжнародними стандартами набуває вагомого значення в професійній підготовці бухгалтерів. А також у керівників, менеджерів компаній, що працюють з іноземними клієнтами виникає гостра необхідність в умінні «читати» звітність, яка підготовлена за міжнародними стандартами.

Питаннями відповідності звітності міжнародним вимогам і стандартам та їх досконалому тлумаченні приділялась увага багатьох

провідних науковців Голов С. Ф., Костюченко В. М., Небильцова О. В., Ткаченко Н. М., Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. тощо.

Найбільш оптимальною моделлю розвитку бухгалтерського обліку в Україні є трансформація його методології відповідно до міжнародних стандартів шляхом державного регулювання.

На шляху до реалізації поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку є ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

У зв'язку з цим Міністерство фінансів України підготувало проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань бухгалтерського обліку». Цим законопроектом розв'язуються задачі, що стосуються застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Законопроектом передбачається обов'язкове складання лістинговими компаніями фінансову звітність за міжнародними стандартами. Всі інші суб'єкти господарювання можуть добровільно це робити після попередньої реєстрації в Державному комітеті статистики України. Вказані поправки до Закону про бухгалтерський облік після ухвалення їх Верховною Радою вступають в дію з 1 січня 2010 року. Цей законопроект схвалений Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та в даний момент опублікований як регуляторний акт на веб-сайті Міністерства фінансів. Після встановленого терміну публікації він буде поданий Уряду для внесення на розгляд Верховній Раді.

Передбачаються також заходи щодо забезпечення Мінфіном співробітництва з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності щодо запровадження в Україні міжнародних стандартів та їх офіційного оприлюднення. З цією метою між Мінфіном та Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) укладено Угоду про відмову від авторських прав на обмежених територіях, яка набрала чинності з 1 жовтня 2007 року. Предметом угоди є відмова КМСБО від авторських прав на переклад українською мовою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності та Тлумачень, виданих Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності чи Постійним комітетом з тлумачень, що зумовлює здійснення офіційного оприлюднення міжнародних стандартів з метою створення вільного доступу до них усіх суб'єктів господарювання.

Таким чином, початок шляху впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності встановлений. Проте шлях цей не простий. Однією з проблем введення даного Закону є рівень підготовки молоді та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів.

Відповідно до статті 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та з урахуванням міжнародного стандарту освіти бухгалтерів (МСО.7) Міжнародної Федерації бухгалтерів Методологічна рада з бухгалтерського обліку як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою удосконалення системи перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів схвалила рекомендації з Програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Програма містить навчальні програми блоку дисциплін спеціальної підготовки, вивчення яких може забезпечити рівень розвитку та підтримання професійної компетентності бухгалтерів для надання послуг високої професійної якості власникам (роботодавцям) та іншим користувачам фінансової звітності. Одним із головних блоків даної програми є вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності, що в свою чергу робить видання більш актуальним.

В посібнику розкриваються концептуальні засади на рівні міжнародних стандартів, а також розглядаються основні аспекти відображення за вимогами міжнародних стандартів у звітності необоротних і оборотних активів, власного капіталу, зобов'язань та формування фінансової звітності. Для полегшення засвоєння матеріалу наводяться приклади.

Розділ I

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. ЗНАЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

На сьогоднішній день інформація за ступенем її актуальності та доречності є надзвичайно цінним товаром. Існує думка, що якщо людина володіє інформацією, то вона володіє світом. В сучасних умовах господарювання та виникнення деяких кризових тенденцій, інформація для менеджерів різних підприємств, установ та організацій, незалежно від форми власності є необхідним елементом в прийнятті якісних управлінських рішень.

Поняття інформація походить від латинського слова «*informatio*», що означає викладення, повідомлення, пояснення факту, явища, події. У процесі вивчення інформації враховуються закономірності її створення, перероблення й використання в різних сферах діяльності. Інформацію як продукт виробництва та використання відрізняє передусім предметна сфера. Вона дуже різноманітна та поділяється за видами діяльності: наукова, технічна, виробнича, управлінська, економічна, соціальна, правова тощо.

При умові використання інформації з метою управління підприємством та для прийняття відповідних управлінських рішень до цього поняття можна віднести такі сигнали або повідомлення, які несуть знання чи зменшують невизначеність. Якщо повідомлення або його частина для даного одержувача не є інформацією, то воно називається *шумом*. Повідомлення перетворюється в шум, якщо передається тому, хто про це знає (пізнавальний шум), або якщо в таких відомостях немає потреби (кібернетичний шум). В економічній літературі використовують також поняття «метайнформація», під яким розуміють інформацію, похідну від тієї, яку одержують безпосередньо.

Інформацію у формі повідомлень, відомостей не можна віднести ні до матерії, ні до свідомості. Вона властива як живій, так і не-

живій природі. Якісна різноманітність об'єктивного світу зумовлює якісну багатозначність інформації. На відміну від неживої природи, яка може бути тільки джерелом інформації, жива природа, крім того, сприймає і переробляє її. Людина, як істота соціальна, одержує, збирає, зберігає, свідомо переробляє і використовує інформацію у своїй цілеспрямованій діяльності. На практиці всі технологічні, організаційні, економічні і соціальні процеси породжуються, супроводжуються і спрямовуються інформаційними процесами, які відображають різні взаємовідносини між об'єктами живого світу і становлять суть та форми зв'язку між управлінськими системами.

Інформацію в сфері менеджменту часто образно порівнюють з нервовою системою, що забезпечує функціонування живого організму. Завдяки обміну інформацією між системою, якою управляють, інформацію про стан заданих параметрів, виробляє команда управління і знову передає її до системи, якою управляють, для виконання (прямий зв'язок). Надходження інформації про результати управління прийнято називати зворотним зв'язком.

Кожний вид інформації має свої технології оброблення, змістову цінність, форми представлення й відображення, вимоги до достовірності, оперативності відображення фактів, явищ, процесів.

Правильне визначення кількості інформації дає змогу уникнути перевантаження керівників і спеціалістів, оскільки існує показник: «межі інформації, яку може переробити людина за певний період».

Інформацію, що використовується в управлінні можна класифікувати за різними ознаками та узагальнити в табл. 1.1.

Наукову інформацію поділяють на: економічну, соціально-політичну, ідеологічну та іншу.

Економічна інформація — це сукупність цифр, фактів, відомостей та інших даних, які переважно кількісно відображають суспільно-економічні явища і процеси. Вона містить дані соціально-економічного планування і прогнозування, фінансових планів, первинного, оперативного й бухгалтерського обліку, статистичної звітності, економічного аналізу тощо.

Предметом подальшого розгляду буде саме бухгалтерська інформація, особливостями якої є достовірність, повнота, цінність, актуальність, ясність та зрозумілість.

Бухгалтерський облік — це система, яка може повністю забезпечити необхідною, актуальною, якісною і доречною інформацією, не тільки менеджерів, але й інших користувачів інформації.

Зазначимо, що в Законі України «Про інформацію» говориться, що ***«Одержання інформації — це набуття, придбання, накопичення відповідно до чинного законодавства України документо-***

*ваної або публічно оголошуваної інформації громадянами, юридичними особами або державою». Звернемо увагу на те, що таке визначення нагадує тлумачення бухгалтерського обліку. Пригадаємо його визначення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **«бухгалтерський облік — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень»**. Тобто найголовнішим завданням обліку є саме надання інформації.*

Таблиця 1.1

КЛАСИФІКАЦІЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗА РІЗНИМИ ОЗНАКАМИ

№	Ознака	Класифікація
1	за формою відображення	<ul style="list-style-type: none"> • візуальна (графіки, таблиці, табло, діаграма і т. д.); • аудіо інформація (сприймається на слух завдяки звукозапису); • аудіовізуальна (поєднує інформацію у формі зображення і звуку).
2	за формою подання	<ul style="list-style-type: none"> • цифрова; • буквена; • кодована.
3	за порядком виникнення	<ul style="list-style-type: none"> • первинна; • похідна.
4	за характером носіїв інформації	<ul style="list-style-type: none"> • документована; • не документована.
5	за призначенням	<ul style="list-style-type: none"> • директивна (розпорядча); • звітна; • довідково-нормативна.
6	за напрямом руху	<ul style="list-style-type: none"> • вхідна; • вихідна.
7	за стабільністю	<ul style="list-style-type: none"> • умовно-перемінна; • умовно-постійна.
8	за способом відображення	<ul style="list-style-type: none"> • текстова (алфавітна, алфавітно-цифрова); • графічна (креслення, діаграми, схеми, графіки).
9	за способом обробки	<ul style="list-style-type: none"> • що піддається механізованій обробці; • що не піддається механізованій обробці.
10	залежно від функції, яку виконує	<ul style="list-style-type: none"> • розпорядчою; • зворотного зв'язку; • запам'ятовуючою.

При здійсненні фінансово-господарській діяльності підприємство може використовувати різну за своїм характером інформацію, як фінансового так і нефінансового змісту.

Таку класифікацію інформації наведеному у графічному вигляді на рис. 1.1.

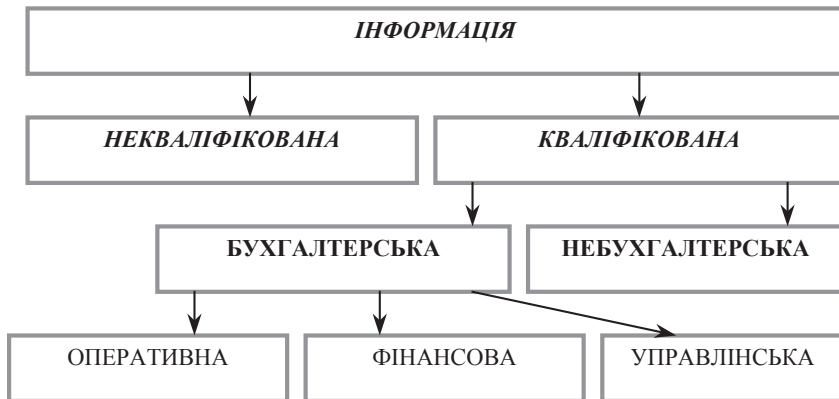


Рис. 1.1. Класифікація інформації

Кваліфікована інформація — це та інформація, що надається в цифровому вигляді. Відповідно до *некваліфікованої* інформації відноситься та, що надходить від проведення переговорів, візуальна, що надходить від систем масової інформації тощо.

Оперативна — це та, що пов'язана із щоденною господарською і операційно діяльністю підприємства. Така інформація надходить безперервно з пізніх джерел і обліковується перманентно.

Фінансова інформація — це інформація яка надається певним користувачам, що обліковується і розкривається у фінансовій звітності та в інших фінансових документах.

Управлінська інформація надається з метою здійснення основних функцій управління підприємством, а саме планування, виконання та контролю. Ці функції взаємопов'язані та потребують необхідної інформації.

Основною рушійною силою, що визначає ефективність роботи вищих керівників, є інформація саме фінансових менеджерів. Фінансовий менеджер насамперед повинен володіти швидкою реакцією, тобто бути здатним (у разі потреби) приймати рішення негайно. Він повинен уміти враховувати чинники часу і невизначеності, мати політичне чуття щодо міжнародних і внутрішніх подій, уміти переконувати своїх опонентів у правильності запропонованих рі-

шень, знаходити потрібних людей і встановлювати ділові зв'язки. Усі ці здібності повинні поєднуватися з високою фаховою кваліфікацією, моральними якостями, відданістю своєму підприємству, сумлінністю в роботі. Вищі фінансові менеджери підприємств звичайно мають економічну і юридичну освіту і постійно вдосконалюють свої фахові знання і навички.

Роль абстрактного фінансового менеджера багатогранна і відповідальна. Саме він приймає всі фінансові рішення. Завдання менеджера полягає не тільки в умінні користуватись інформацією про фінансові ринки, а й поширювати про своє підприємство переконливу позитивну інформацію. У західній літературі обговорюється концепція інформаційної асиметрії. Сутність її полягає в тому, що власники акцій корпорацій-емітентів не мають тієї інформації, якою володіють менеджери. Появу і розвиток теорії інформації активізувало дослідження проблеми асиметричної інформації. Сутність проблеми проста: одна людина володіє інформацією, а інша — не володіє. Однак способи вирішення цієї проблеми досить складні.

У ситуації фінансового ринку ця складність полягає в такому. Фінансовий менеджер підприємства має у своєму розпорядженні обсяг інформації про переваги і недоліки використання активів підприємства. Інвестори і споживачі з різних причин повної інформації одержати не можуть. Асиметрія у володінні інформацією завдає шкоди як емітентові цінних паперів, так і інвесторам. У 1996 р. Джеймс Миррліс і Уільям Вікрей одержали Нобелівську премію за фундаментальний внесок в економічну теорію мотивів. Ідеться про теорію прийняття рішень з управління фінансами підприємства в умовах асиметричної інформації.

Ще більший розрив в одержанні інформації між менеджерами підприємства і керуючими страховими, лізинговими, фінансовими підприємствами. Кредитори — власники корпоративних облігацій можуть володіти дуже обмеженою інформацією про плани розвитку корпорацій. Інформаційна асиметрія завдає шкоди проведенню фінансової політики і наступному ухваленню рішення менеджерами. Менеджери зобов'язані інформувати всіх інвесторів і контрагентів про фінансовий стан підприємства. З цією метою вони звертаються до інвестиційних банків або інших посередників, котрі, розміщуючи нові випуски цінних паперів, докладно інформують про цілі нового випуску та його умови. Використання різноманітних фінансових інструментів, публічне розміщення цінних паперів також спрямоване на розширення інформаційного поля навколо підприємства.

1.2. КЛАСИФІКАЦІЯ СИСТЕМ ОБЛІКУ

Сучасний рівень економічної інтеграції країн висуває, як один із засобів міжнародного спілкування — **бухгалтерський облік**. На сьогодні більшість великих корпорацій є спільними підприємствами. Це стає звичайним явищем. Для сучасного бізнесу інвестиційний потік стирає всі кордони. Хоча є певні труднощі щодо особливості та адекватності відображення інформації в певних країнах.

Кожна країна має совою історію, мову, релігію, набуті знання та досвід, свої цінності, політичну систему тощо. Кожна країна йшла своїм шляхом становлення, розвитку, долала кризи теж по-різному. При цьому в процесі розвитку господарських відносини в кожній країні формувалися певні національні особливості ведення бухгалтерського обліку та узагальнення інформації. Однак має місце певна схожість зовнішніх факторів (економічних, політичних тощо) різних країн, що обумовлює наявність багатьох спільних рис систем бухгалтерського обліку цих країн.

Бухгалтерський облік, як ідеологія не має меж. Облікові технології експортуються та імпортуються, це доводить нам, що системи обліку різноманітних країн мають багато спільного. Особливо спостерігається схожість між країнами, що тісно пов'язані історично, економічно, політично, географічно. Практично всі країни-колонії Великобританії в минулому, сьогодні ведуть облік за британською системою.

За останнє десятиріччя країнами Європейської Економічної Спільноти проводилась потужна робота пов'язана з уніфікацією обліку. Маючи на меті спільні економічні інтереси країни ЄЕС застосовують конкретні заходи направлені на гармонізацію та зближення національних облікових систем на базі нормативно-правового забезпечення.

Якщо звернутися до поняття гармонізації, то можна дати наступне визначення гармонізації обліку — це процес направленою зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу.

Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності доцільно визначати за такими складовими:

- теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів),
- практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку.

Це сприяє кращому розумінню економічної природи основних напрямів зближення бухгалтерського обліку та звітності, дозволяє розробити ефективні заходи гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами.

Аналізуючи даний напрямок, а саме гармонізацію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, слід підкреслити, що вона пройшла певні історичні етапи, які можна було б виділити та відобразити у вигляді таблиці (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

ЕТАПИ ГАРМОНІЗАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Етап	Назва етапу	Період	Тлумачення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I	Виникнення	1959—1978 рр.	винесення питань регулювання бухгалтерського обліку на міжнародний загаль, при чому створено Спеціальну групу при ЄС з питань бухгалтерського обліку, Об'єднану канадську міжнародну групу, Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, експертну групу при ООН, Міжнародну федерацію бухгалтерів
II	Становлення	1979—1989 рр.	налагодження конструктивних зв'язків між міжнародними організаціями, що займаються розробкою та тлумаченням гострих питань щодо обліку та виокремлення двох домінуючих систем бухгалтерського обліку — МСФЗ і GAAP
III	Розквіт	1990 р. і дотепер	поступове визнання МСФЗ урядами країн ЄС, Китаю, Австралії, такими міжнародними організаціями як СОТ, Міжнародний валютний фонд (МВФ), Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO), Організація економічного співробітництва та розвитку (OECD), фондовими біржами та підписання Норвільської угоди між Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) і Радою зі стандартів фінансового обліку США (FASB) стосовно конвергенції між МСФЗ та GAAP

Порівнюючи поняття «національна система бухгалтерського обліку» і «система бухгалтерського обліку», можна визначити такі

висновки, а саме бухгалтерський облік є підсистемою управління на кожному окремому підприємстві і представляє собою відкриту систему, її складові залежать від впливу зовнішніх факторів. Одним з основних таких факторів є регламентація бухгалтерського обліку, яка представляє собою елемент системи, що не виступає частиною системи обліку, але зміни в якому можуть спричинити зміни в стані системи. Власне облікова система також впливає на зовнішнє середовище, тобто інші системи.

Таким чином, **облік** — це інформаційна система управління, яка постійно пристосовується до зростаючих потреб суспільства. Суспільство є складним та динамічним середовищем, тому до обліку весь час висуваються нові вимоги, які формуються у вигляді державної регламентації, основою якої є законодавче і нормативно-методичне забезпечення.

Отже, національна система бухгалтерського обліку дозволяє розв'язувати визначені тактичні і стратегічні завдання розвитку економіки країни шляхом прийняття відповідних законодавчих актів, що регулюють облікову систему, відобразимо це на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Структура національної системи бухгалтерського обліку

Як вже зазначалось, що на формування системи бухгалтерського обліку впливають певні фактори. Розподілимо їх на внутрішні та зовнішні фактори, до яких віднесено наступні:

- загальну економічну ситуацію;
- законодавче регулювання питань обліку;
- відкритість фінансової інформації;

- податковий облік як підсистему бухгалтерського обліку;
- систему оподаткування;
- методи оцінки статей балансу;
- джерела фінансування;
- міжнародні відносини (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Групування факторів впливу на формування систем бухгалтерського обліку

Загальна економічна ситуація може розглядатися в площині лідерів та тих, що такими не являються. Проведений аналіз застосування моделей економічного зростання за національною ознакою та залежно від рівня економічного розвитку країни дозволив виділити досягнуті переваги та невдачі їх економічної політики та систематизувати фактори, що забезпечили підвищення рівня ефективності економічного зростання та міжнародної конкурентоспроможності цих країн. Так, прискорений економічний розвиток демонструють ті країни, що забезпечують системну реалізацію єдиної стратегії через інструменти економічної політики, використання яких коригується залежно від поточної ситуації. Типологію моделей економічного зростання зазначено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

ТИПОЛОГІЯ МОДЕЛЕЙ ЕКОНОМІЧНОГО ЗРОСТАННЯ

Класифікаційні ознаки	Види моделей	Характерні ознаки
1	2	3
<i>За рівнем економічного розвитку</i>	Утримання лідерства	Достатнє утримання темпів зростання на рівні 1-2,5 %
	Наздоганяючого зростання	Досягнення зростання, яке в 1,5 рази перевищує темпи росту розвинутих країн.
	Випереджаючого зростання	Досягнення зростання, яке в 2-3 рази перевищує темпи росту розвинутих країн.
<i>За національною ознакою</i>	Американська	<ul style="list-style-type: none"> • високий рівень продуктивності праці та працевзберігаючі методи виробництва; • нова економіка; • науково-технічний прогрес; • розвинутий кредитний ринок; • людський капітал.
	Японська	<ul style="list-style-type: none"> • науково-технічний прогрес; • наздоганяюча індустріалізація; • високі національні заощадження; • імітаційна політика на початковому етапі; • освіта; • традиції та культура; • політика кредитування; • людський капітал.
	Польська	<ul style="list-style-type: none"> • швидке реформування економіки; • інвестиції; • державні преференції аграрному сектору; • відкритість економіки.
	Німецька	<ul style="list-style-type: none"> • лібералізація; • розвиток малого та середнього бізнесу; • соціальна політика; • залучення внутрішніх фінансових ресурсів через інвестиційні фонди підприємств; • людський капітал
	Китайська	<ul style="list-style-type: none"> • централізована система управління; • освіта; • сільськогосподарська реформа; • експортна орієнтація виробництва; • людський капітал.

На даний час модель утримання лідерства характерна для таких країн, як США, високо розвинуті країни Євросоюзу та Японія. У зв'язку з високим рівнем ВВП на душу населення для цих країн достатнім є утримання темпів зростання на рівні 1—2,5 %. Лідруюча позиція у багатьох сферах народного господарства, фінансові ресурси дозволяють вкладати значні кошти у розробку нових сфер виробництва, науково-технічний прогрес, що забезпечує успішний розвиток економіки країни.

Модель наздоганяючого зростання базується переважно на зовнішніх стимулах, прискореній індустріалізації розвитку, запозиченні технологій, що розроблені розвинутими країнами. Характерним є досягнення високих темпів зростання, що в 1,5—2 рази перевищують цей показник у розвинутих країнах.

Шлях наздоганяючого розвитку пройшли Японія та Китай. Характерною ознакою моделі випереджаючого економічного зростання є досягнення темпів зростання, які у 2—3 рази вищі порівняно з розвинутими країнами.

Економічний прорив досягається на основі впровадження новітніх, неосвоєних іншими країнами технологій і, як наслідок, виходу на світовий ринок з новими, унікальними ресурсами і послугами. При цьому визначальна роль відводиться державі, яка повинна сприяти реалізації конкурентних переваг національного виробництва та забезпечувати захист його інтересів.

В кінці XIX століття ці принципи лежали в основі реформ економіки Німеччини. Відомий світовий досвід використання окремих елементів цієї моделі (Японія, Індія, Китай).

Аналіз національних моделей зростання свідчить, що при проведенні ефективної економічної політики низьке значення рівня інфляції, валютного курсу і бюджетного дефіциту не є визначальними чинниками. На протязі прискореного розвитку більшість країн стикалися з цими явищами, але темпи зростання ВВП були досить високими (табл. 1.4).

Перелічені фактори дають можливість визначити типові моделі розвитку бухгалтерського обліку, методи та концепції обліку в різних країнах.

Всі країни в залежності від особливостей систем обліку узагальнюють та класифікують на 28 груп або моделей. Найбільш розповсюдженими є наступні п'ять класифікацій:

1. *Британська, американська, континентально-європейська;*
2. *Британська, франко-іспано-португальська, нідерландсько-німецька, американська;*
3. *британська, латиноамериканська, континентально-європейська, американська;*

4. Британо-американська, континентальна, південноамериканська, ісламська, інтернаціональна;

5. Англо-американська, європейська, голландська, латиноамериканська, постсоціалістична, мсфз.

Але для вивчення даного курсу на наш погляд доцільно зупинитися на наступних моделях:

Таблиця 1.4

**СТРИМУЮЧІ ФАКТОРИ ЗРОСТАННЯ У КРАЇНАХ,
ЩО ДОСЯГЛИ ВИСОКИХ ПОКАЗНИКІВ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ**

Показник	Країни
Бюджетний дефіцит	Японія, Південна Корея, Італія
Інфляція	Франція, Італія
Низькі запаси природних ресурсів	Сінгапур, Японія, Південна Корея, Гонконг
Дорога робоча сила, високий рівень соціальних гарантій	Німеччина, Швеція, Японія
Жорстко централізована система управління	Китай
Сильні профспілки	Німеччина, Японія

I. Британо-американська модель. Основні принципи цієї моделі розроблені у Великобританії, США і Голландії, тому її називають ще британо-американо-голландською. Для цієї моделі не характерна тверда регламентація обліку. Основна ідея — орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. У країнах, що використовують цю модель, як правило, добре розвиті ринки цінних паперів, де більшість компаній і знаходять додаткові джерела фінансових ресурсів.

До країн із британо-американською моделлю обліку відносять: Австралія, Багами, Барбадос, Бенін, Бермуди, Ботсвана, Великобританія, Венесуела, Гана, Гонконг, Домініканська Республіка, Замбія, Зімбабве, Ізраїль, Індія, Індонезія, Ірландія, Кайманові острови, Канада, Кенія, Кіпр, Колумбія, Ліберія, Малаві, Малайзія, Мексика, Нігерія, Нідерланди, Нова Зеландія, Пакистан, Панама, Папуа-Нова Гвінея, Пуерто-Рико, Сінгапур, США, Танзанія, Тринідад і Тобаго, Уганда, Фіджі, Філіппіни, центральноамериканські країни, ПАР, Ямайка.

II. Континентальна модель. Ця модель є характерною для країн Європи. Тут бізнес має тісні зв'язки з банками, з державою, що в

основному і задовольняють фінансові запити компаній. У цій системі бухгалтерський облік регламентується законодавчо і відрізняється значною консервативністю. Облікова практика спрямована насамперед на задоволення вимог уряду, особливо у відношенні оподатковування відповідно до національного макроекономічного плану. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетною задачею обліку.

Слід зазначити, що франкомовні африканські країни здебільшого також дотримують цієї системи бухгалтерського обліку. Континентальну модель використовують: Австрія, Алжир, Ангола, Бельгія, Буркіна-Фасо, Беріг Слонової Кості, Гвінея, Греція, Данія, Єгипет, Заір, Іспанія, Італія, Камерун, Люксембург, Малі, Марокко, Норвегія, Португалія, Сенегал, Сьєрра-Леоне, Того, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія.

III. Південноамериканська модель. Основною відмінністю цієї моделі є перманентне коректування облікових даних на темпи інфляції. У цілому ж облік орієнтований на потребі державних планових органів, а методики обліку уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю за виконанням податкових розпоряджень, добре відбиває в обліку і звітності.

Південноамериканську модель використовують: Аргентина, Болівія, Бразилія, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі, Еквадор

IV. Ісламська модель. Ця модель розвивається під величезним впливом богословських ідей і має ряд особливостей. Зокрема, забороняється одержання фінансових дивідендів заради власне дивідендів. Ринковим цінам віддається перевага при оцінці активів і зобов'язань компаній.

V. Інтернаціональна модель. Необхідність розвитку цієї моделі випливає з потреби в міжнародній погодженості обліку, насамперед в інтересах МНК і іноземних учасників міжнародних валютних ринків.

VI. МСФЗ. Ця модель функціонує на міжнародному рівні. Особливістю даної моделі є те, що вона включає одночасно і концептуальні основи, і стандарти фінансової звітності, і інтерпретації до них. Рекомендаційний характер, що носять стандарти відповідають вимогам ринкової економіки.

Слід зауважити, що паралельно з процесом трансформації національних облікових систем відбувається процес створення міжнародної системи бухгалтерського обліку та інтеграція регіональних облікових систем в єдину систему обліку та звітності. Це пов'язано з тим, що інвестори та кредитори обирають об'єкти вкладання своїх грошей, базуючись на інформації фінансової звітності.

Відповідно до рішення Європейського парламенту консолідовані фінансові звіти всіх компаній, акції яких котируються на Євро-

пейському ринку, мають відповідати МСФЗ не пізніше 31 грудня 2005 р. (відповідно до Постанови (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19 липня 2002 р. щодо застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

1.3. ПОРЯДОК СТВОРЕННЯ МСФЗ

В процесі історичного розвитку виникали і поступово удосконалювались національні системи бухгалтерського обліку. В кінці минулого століття з'явилась спроба дати визначення національній системі обліку. Її можна охарактеризувати низкою принципів: методами обліку, оцінки запасів, нарахування амортизації, облік іноземної валюти тощо. Крім того, національні системи використовують різні підходи до форм звітності та їх статей, методів контролю і т.д.

У кожній країні місцеві положення регулюють більшою або меншою мірою зміст фінансових звітів. Такі місцеві регулюючі положення включають стандарти бухгалтерського обліку, котрі приймаються регулюючими органами або професійними бухгалтерськими організаціями у кожній країні. У США такими стандартами є Загальноприйняті принципи обліку (General Accepted Accounting Principles — GAAP), у Великобританії — Закон про компанії, у країнах ЄС — директиви, у Франції — норми.

В першу чергу необхідно почати розгляд питання з усвідомлення причин та порядку створення МСФЗ, тому що ці об'єктивні обставини є необхідними для формування цілісного уявлення про необхідність застосування міжнародних стандартів.

В післявоєнні роки в країнах Західної Європи та Сполучених Штатах Америки значно активізувались економічні та політичні процеси. Ці процеси характеризувались швидкими темпами економічного росту та посиленням ролі політичних консультацій у вирішенні найсуттєвіших проблем. Поряд з відродженням національних економік поступово стали набирати розвитку інтеграційні процеси на міждержавному рівні майже в усіх галузях суспільного буття.

Причини економічної інтеграції:

- посилення процесів кооперації та спеціалізації на міждержавному рівні;
- посилення еміграційних процесів на міждержавному рівні, що було зумовлено різними темпами розвитку, які супроводжувались

високими темпами інфляції, зменшенням робочих місць та високим рівнем безробіття;

- розвиток зовнішньої торгівлі та усунення торгових бар'єрів;
- розвиток національних ринків капіталів та посилення руху вільних капіталів із однієї країни в іншу;
- створення міжнародних транснаціональних компаній (корпорацій), які діяли одночасно в кількох країнах

Причини політичної інтеграції:

- нерівномірні темпи розвитку країн Заходу вимусили керівництво цих країн проводити спільні зустрічі щодо вирішення найважливіших проблем шляхом поступок та компромісів;
- проблеми безпеки окремої країни не могли бути вирішені зусиллями окремої країни, тому питання забезпечення власної безпеки стало спільною справою всіх країн Заходу щодо створення суспільної системи безпеки

Саме створення міжнародних стандартів є результатом інтеграційних процесів. В свою чергу інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і систем обліку, звітності та статистики. Після створення Європейського Союзу значно активізувались процеси уніфікації та стандартизації законодавств та систем обліку, звітності та статистики європейських країн.

«Стандарт» з англійської мови перекладається як норма, зразок.

Відносно нормативної документації з бухгалтерського обліку **стандарт** означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Кожне з цих правил визначає термінологію, методи, способи, суть обліку при відображенні того чи іншого явища. Під **бухгалтерським стандартом** розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, облік курсових різниць тощо. Стандарти обліку можна поділяються на три види: **національні, регіональні та міжнародні.**

Національні — це нормативи з бухгалтерського обліку, які розроблюються кожною країною самостійно для внутрішнього користування.

Регіональні — це стандарти, що діють в певних країнах, визначеного регіону.

Міжнародні — це стандарти, які розроблюються *Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* (КМСБО) і рекомендовані до застосування.

Різні види стандартизації фінансової звітності відображені на рис. 1.4.

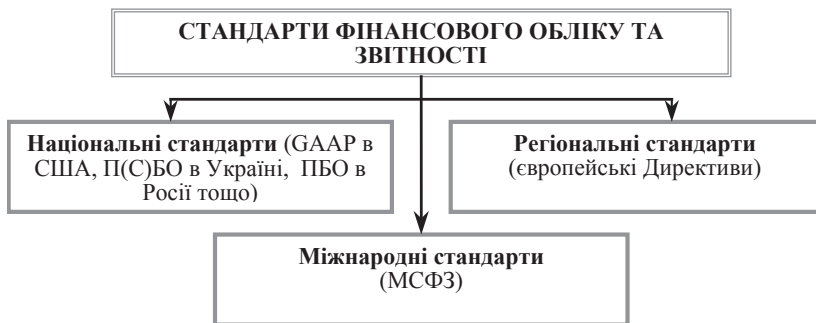


Рис. 1.4. Види стандартів обліку

В силу різних економічних та соціальних факторів фінансова звітність підприємств різних країн має свої особливості та відмінності. Процес економічної інтеграції в світовому масштабі, інтернаціоналізація економіки, бізнесу призвели до необхідності інтернаціоналізації та стандартизації обліку, який є мовою бізнесу. Інформаційне взаєморозуміння є важливою передумовою успішного розвитку бізнесу, економічної інтеграції країн.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них, насамперед, слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee — IASC), створений у 1973 році в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Це цілком незалежний орган, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

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

Основні завдання Ради сформульовані наступним чином:

- розробляти і публікувати в інтересах суспільства найважливіші бухгалтерські стандарти, яких необхідно дотримуватись при наданні фінансової звітності;
- сприяти поширенню застосування бухгалтерських стандартів у світовій практиці бухгалтерського обліку;
- надавати допомогу щодо вдосконалення і гармонізації національних законодавств у площині бухгалтерського обліку та звітності.

Членами РМСБО є професійні бухгалтерські організації, що є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ). РМСБО налічує 14 членів, кожен з яких має право голосу. Довіреною особою виступає Голова, який обирається членами РМСБО. З 1 січня 2001 року Головою було обрано відомого британського фахівця з вагомим досвідом роботи в напрямку екаунтінгу сера Девіда Твіді, строком до 30 червня 2011 року. Віце-Головою обрано Томаса Джоунса, який здобув досвід, працюючи в провідних компаніях Європи та Великобританії, строком до 30 червня 2009 року.

У «Програмній заяві» Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) стверджується: «Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є незалежною, заснованою на приватних засадах організацією, що встановлює стандарти бухгалтерського обліку, яка розташована у Лондоні, Великобританія. Членами Ради є представники дев'яти країн, які мають різний професійний досвід. Завданням Ради є складання в інтересах суспільства єдиних високоякісних, зрозумілих і готових до застосування універсальних стандартів бухгалтерського обліку, що вимагають прозорості і зіставної інформації у фінансових звітах загального призначення. Також Рада співпрацює з національними професійними організаціями, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку, з метою зближення стандартів у всьому світі».

Сучасну структуру РМСБО узагальнено схематично (рис. 1.5).

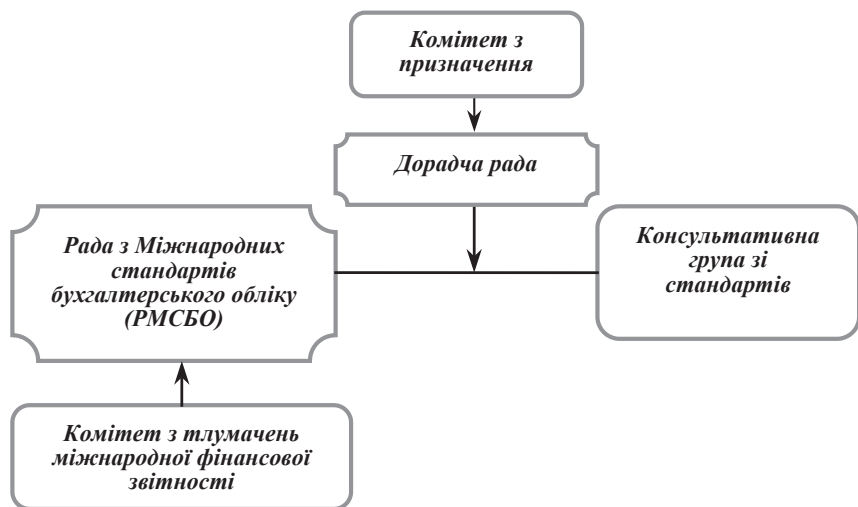


Рис. 1.5. Структура РМСБО

РМСБО фінансується професійними бухгалтерськими організаціями, що входять до складу її правління, МФБ, а також за рахунок внесків від мультинаціональних компаній, фінансових установ, бухгалтерських фірм та інших організацій.

Відповідальністю РМСБО є вирішення всіх технічних питань, включаючи прийняття нових Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), вже прийняті Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) і тлумачення стандартів Постійного комітету з тлумачень, проекти для обговорення і ухвалення нових тлумачень.

Особливістю МСБО є те, що в них часто передбачається два підходи до відображення одних і тих операцій. При цьому один підхід є *базовим*, а інший — *альтернативний*. Підприємство має право вибрати основний або альтернативний підхід, який визначається його обліковою політикою.

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має **Концептуальна основа** складання та подання фінансових звітів. Концептуальна основа РМСБО є концептуальною обліковою основою, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рис 1.6).

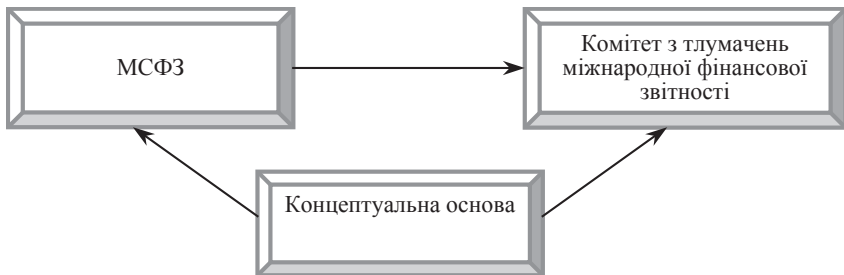


Рис. 1.6. Зв'язок Концептуальної основи з МСФЗ

Вона містить виклад основних теоретичних принципів ведення обліку, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Метою розробки Концептуальної основи є необхідність формування загальних аспектів щодо розробки та перегляду міжнародних стандартів, для зменшення кількості різних облікових трактувань. Це, в свою чергу, сприяє гармонізації обліку та звітності в світовому масштабі, допомагає при розробці національних стандартів, сприяє аудиторам та користувачам інформації при формуванні думки про відповідність звітності міжнародним стандартам.

Все це підкреслює значення Концептуальної основи, її розуміння та застосування, незважаючи на її теоретичний, рекомендаційний та домінуючий характер.

Концептуальна основа є корисною для різних зацікавлених сторін:

а) для тих, хто складає фінансову звітність — як у застосуванні МСБО, так і при вирішенні питань, які ще недостатньо розкриті у МСФЗ;

б) для аудиторів — при формуванні думки відносно того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ;

в) для користувачів фінансових звітів — при тлумаченні інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених за МСФЗ.

Однак слід мати на увазі, що Концептуальна основа (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) не входить до складу МСФЗ. Ніщо в Концептуальній основі не спростовує МСБО. У разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСБО. Однак при розробці майбутніх МСФЗ чи перегляді існуючих стандартів РМСБО керується Концептуальною основою, тому спірні питання виникають дедалі рідше.

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності — це стандарти та інтерпретації, прийняті РМСБО. Вони включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards);

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards);

- Інтерпретації, розроблені Комітетом (Радою) з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB).

Склад МСФЗ, що діє станом на 01.01.2010 наведено в таблицях відповідно.

Слід відзначити, що МСБО та МСФЗ та їх інтерпретації постійно переглядаються та доповнюються, у відповідності до вимог, що висувають користувачі фінансової звітності та обліку під впливом трансформаційних ринкових перетворень.

МСФЗ можуть використовувати підприємства усіх видів діяльності, в тому числі банки, страхові компанії та інші фінансові установи. МСФЗ, що згадані вище орієнтовані на застосування комерційними підприємствами. Що стосується державних підприємств, то тут інший підхід. Під терміном «державний сектор» в міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи

управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, міністерства, правління, комісії та підприємства).

Таблиця 1.5

**РЕКОМЕНДОВАНІ ДО ЗАСТОСУВАННЯ
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Номер	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	International Financial Reporting Standards (IFRS)	Дата набрання чинності після перегляду
1	Перше застосування МСФЗ	First-time Adoption of IFRS	1 січня 2004
2	Платіж на основі акції	Share-based Payment	1 січня 2005
3	Об'єднання бізнесу	Business Combinations	31 березня 2004
4	Страхові контракти	Insurance Contracts	1 січня 2005
5	Непоточні активи утримувані для продажу, і припинення діяльності	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	1 січня 2005
6	Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	1 січня 2006
7	Фінансові інструменти: розкриття	Financial Instruments: Disclosures	1 січня 2007
8	Операційні сегменти	Operating Segments	1 січня 2009

Таблиця 1.6

**РЕКОМЕНДОВАНІ ДО ЗАСТОСУВАННЯ
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Номер	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	International Accounting Standards (IAS)	Дата набрання чинності після перегляду
1	2	3	4
1	Подання фінансових звітів	Presentation of Financial Statements	1 січня 2005
2	Запаси	Inventories	1 січня 2005
7	Звіти про рух грошових коштів	Cash Flow Statements	1 січня 1994
8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	1 січня 2005
10	Події після дати балансу	Events After the Balance Sheet Date	1 січня 2005
11	Будівельні контракти	Construction Contracts	1 січня 1995
12	Податки на прибуток	Income Taxes	1 січня 2001
14	Звітність за сегментами	Segment Reporting	до 1 січня 2009
16	Основні засоби	Property, Plant & Equipment	1 січня 2005
17	Оренда	Leases	1 січня 2005
18	Дохід	Revenue	1 січня 1995
19	Виплати працівникам	Employee Benefits	1 січня 2006
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1 січня 1984
21	Вплив змін валютних курсів	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	1 січня 2005

Закінчення табл. 1.6

Номер	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	International Accounting Standards (IAS)	Дата набрання чинності після перегляду
1	2	3	4
23	Витрати на позики	Borrowing Costs	1 січня 1995
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	Related Party Disclosures	1 січня 2005
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1 січня 2005
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	Consolidated and Separate Financial Statements	1 січня 2005
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	Investments in Associates	1 січня 2005
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1 січня 1990
31	Частки у спільних підприємствах	Interests in Joint Ventures	1 січня 2005
33	Прибуток на акцію	Earnings per Share	1 січня 2005
34	Проміжна фінансова звітність	Interim Financial Reporting	1 січня 1999
36	Зменшення корисності активів	Impairment of Assets	31 березня 2004
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1 липня 1999
38	Нематеріальні активи	Intangible Assets	31 березня 2004
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	Financial Instruments: Recognition and Measurement	1 січня 2005
40	Інвестиційна нерухомість	Investment Property	1 січня 2005
41	Сільське господарство	Agriculture	1 січня 2003

Таблиця 1.7

**ІНТЕРПРЕТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ,
РОЗРОБЛЕНІ КОМІТЕТОМ З МСБО (З 2003 РОКУ)**

Но- мер	Інтерпретації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)	International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB (IFRIC)	Дата на- брання чинності після пере- гляду
1	2	3	4
1	Зміни щодо зобов'язань з демонтажу та ліквідації основних засобів, відновленні середовищі та подібних зобов'язань	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	1 січня 2005
2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	1 січня 2005
4	Визначення наявності в укладанні угод оренди	Determining whether an Arrangement contains a Lease	1 січня 2005
5	Права на частки, що виникають в зв'язку з фондами виведення з експлуатації, відновлення і екологічної реабілітації	Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	1 січня 2005
6	Зобов'язання, що виникають при участі в спеціалізованому ринку — відходи електротехнічного і електронного устаткування	Liabilities arising from Participating in a Specific Market — Waste Electrical and Electronic Equipment	1 січня 2005
7	Застосовується переформульований і наближений до МСБО 29, фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Applying the Restatement Approach under IAS 29, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1 січня 2006
8	Сфера застосування МСФЗ 2	Scope of IFRS 2	1 січня 2007
9	Переоцінка похідних фінансових інструментів	Reassessment of Embedded Derivatives	1 січня 2006
10	Проміжна фінансова звітність та знецінення	Interim Financial Reporting and Impairment	1 січня 2005
11	МСФЗ 2: Операції з акціями групи та власними викупленими акціями	IFRS 2 Group and Treasury Share Transactions	1 січня 2006
12	Договори концесії на надання послуг	Service Concession Arrangements	1 січня 2007

Таблиця 1.8

**ІНТЕРПРЕТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, РОЗРОБЛЕНІ
ПОСТІЙНИМ КОМІТЕТОМ ТЛУМАЧЕННЯ З МСБО (ДО 2003 РОКУ)**

Но- мер	Інтерпретації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)	Standing Interpretations Committee of the IASC (SIC)	Дата набрання чинності після перегляду
7	Введення євро	Introduction of the Euro	1 червня 1998
10	Державна допомога: відсу- тність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	Government Assistance — No Specific Relation to Operating Activities	1 серпня 1998
12	Консолідація: підприємство спеціального призначення	Consolidation — Special Purpose Entities	1 липня 1999
13	Спільно контрольовані під- приємства: не грошові вне- ски контролюючих учасни- ків	Jointly Controlled Entities — Non- Monetary Contributions by Ventures	1 січня 1999
15	Операційна оренда заохо- чення	Operating Leases — Incentives	1 січня 1999
21	Податки на прибуток: від- шкодування переоцінених активів, що не амортизу- ються	Income Taxes — Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	15 липня 2000
25	Податки на прибуток: зміни податкового статусу під- приємства або його акціо- нерів	Income Taxes — Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	15 липня 2000
27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму оренди	Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease	21 грудня 2001
29	Розкриття — послуги за угодами концесії	Disclosure — Service Concession Arrangements	31 грудня 2001
31	Дохід: бартерні операції, включаючи послуги з рек- лами	Revenue — Barter Transactions Involving Advertising Services	31 грудня 2001
32	Нематеріальні активи — витрати на веб-сайти	Intangible Assets — Website Costs	31 грудня 2002

Відповідно до Господарського кодексу України до суб'єктів державного сектору економіки відносяться суб'єкти, які діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків або складає величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, що наведено в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, що підтверджує відповідність розуміння поняття «державний сектор» в Україні міжнародній практиці.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти обліку для державного сектору є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих РМСБО, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті міжнародних стандартів для держсектору максимально зберігаються підходи, що визначені в міжнародних стандартах для корпорацій, якщо з того або іншого питання обліку або звітності не є істотних відхилень або особливостей в державному секторі.

Міжнародні стандарти для держсектору розповсюджуються на всіх суб'єктів державного сектору за винятком державних комерційних підприємств. Такі підприємства підпадають під сферу застосування міжнародних стандартів для корпорацій.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, яка складається відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення виділених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватися як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона може також надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектору.

1.4. НОРМАТИВНА БАЗА ТА ОБЛІК ЗА ПОЛОЖЕННЯМИ (СТАНДАРТАМИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством, з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- для удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Закон про бухгалтерський облік визначає, що національні положення (станданти) бухгалтерського обліку є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

З набранням чинності Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні повинні бути приведені у відповідність інші закони та нормативно-правові акти, що випливають з цього Закону, а також переглянуті та скасовані нормативно-правові акти, які йому суперечать. Починаючи з 01.01.2000 р. були внесені зміни до таких законів України:

- «Про господарську діяльність», стаття 18;
- «Про підприємства в Україні», стаття 29, пп. 1, 4;

- «Про підприємництво», стаття 8;
- «Кодекс України про адміністративні правопорушення», стаття 164.

Всі зміни були пов'язані з погодженням вимог щодо подання фінансової звітності.

З метою приведення у відповідність до чинного законодавства питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та дооцінки у травні 2002 року постановою Кабінету Міністрів України № 630 та постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України № 669 були визнані такими, що втратили чинність такі нормативно-правові акти:

1) постанова Кабінету Міністрів України від 9 лютого 1996 р. № 186 «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт»;

2) постанова Кабінету Міністрів України від 18 березня 1996 р. № 334 «Про затвердження Типового положення про склад витрат обігу та порядок їх планування і розподілу в торгівельній діяльності»;

3) постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452 «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств»;

4) постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473 «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості»;

5) постанова Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. № 830 «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних робіт та дослідно-конструкторських робіт»;

6) постанова Кабінету Міністрів України від 22 лютого 1999 р. № 244 «Про затвердження положення про особливості планування, обліку та калькулювання собівартості геологорозвідувальних робіт»;

7) пункт 3 змін, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 6 травня 2001 р. № 450 «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»;

8) постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 19 квітня 1993 р. № 279 «Про нормативи запасів товарно-матеріальних цінностей державних підприємств і організацій та джерела їх покриття».

Питання бухгалтерського обліку, які не охоплені чинними П(С)БО регулюються чинними на сьогодні нормативно-правовими актами в частині, що не суперечить затвердженням П(С)БО. При веденні бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України:

- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99 р. № 291;

- Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 «Про примітки до річної фінансової звітності»;

- «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356;

- Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001 р. № 143 «Про кореспонденцію рахунків» та інші.

На сьогодні затверджені та набрали чинності 33 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (див. табл. 1.9).

Таблиця 1.9

ПЕРЕЛІК ЗАПРОВАДЖЕНИХ ПОЛОЖЕНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Дата набрання чинності
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	01.01.2000
2	Баланс	01.01.2000
3	Звіт про фінансові результати	01.01.2000
4	Звіт про рух грошових коштів	01.01.2000
5	Звіт про власний капітал	01.01.2000
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	01.01.2000
7	Основні засоби	01.07.2000
8	Нематеріальні активи	01.01.2000
9	Запаси	01.01.2000
10	Дебіторська заборгованість	01.01.2000
11	Зобов'язання	01.07.2000

Закінчення табл. 1.9

№	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Дата набрання чинності
12	Фінансові інвестиції	01.07.2000
13	Фінансові інструменти	01.01.2002
14	Оренда	01.10.2000
15	Дохід	01.01.2000
16	Витрати	01.01.2000
17	Податок на прибуток	01.01.2001
18	Будівельні контракти	01.01.2002
19	Об'єднання підприємств	01.01.2000
20	Консолідована фінансова звітність	01.01.2000
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.2001
22	Вплив інфляції	09.03.2002
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	01.07.2001
24	Прибуток на акцію	01.10.2001
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	01.04.2000
26	Виплати працівникам	10.11.2003
27	Діяльність, що припиняється	17.11.2003
28	Зменшення корисності активів	13.01.2005
29	Фінансова звітність за сегментами	03.06.2005
30	Біологічні активи	05.12.2005
31	Фінансові витрати	26.05.2006
32	Інвестиційна нерухомість	16.07.2007
33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	10.09.2008
34	Платіж на основі акцій	30.12.2008

Чинні вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності можна об'єднати в окремі групи, виходячи з того, що національні П(С)БО розроблені на базі МСФЗ: фінансова звітність, необоротні активи, оборотні активи, зобов'я-

зання, фінансові результати та витрати, загальні (інформативні) стандарти та міжнародні стандарти фінансової звітності, аналоги яких відсутні серед національних П(С)БО в табл. 1.10.

Таблиця 1.10

ГРУПУВАННЯ СТАНДАРТІВ МСБО, МСФЗ ТА АНАЛОГІВ П(С)БО

№	Групи	Національні	Міжнародні
I	необоротні активи	П(С)БО 7	МСБО 16, 38; МСФЗ 3
		П(С)БО 8	МСБО 16, 38; МСФЗ 3
		П(С)БО 14	МСБО 17
		П(С)БО 18	МСБО 11
		П(С)БО 10	МСБО 1, 32
		П(С)БО 12	МСБО 28
		П(С)БО 13	МСБО 39, 32
		П(С)БО 32	МСБО 40
II	оборотні активи	П(С)БО 9	МСБО 2
		П(С)БО 10	МСБО 1, 32
		П(С)БО 12	МСБО 28
		П(С)БО 30	МСБО 41
III	зобов'язання	П(С)БО 11	МСБО 1, 37
		П(С)БО 17	МСБО 12
		П(С)БО 24	МСБО 33
		П(С)БО 26	МСБО 19
IV	фінансові результати та витрати	П(С)БО 15	МСБО 18
		П(С)БО 16	МСБО 23
		П(С)БО 31	МСБО 23
		П(С)БО 30	МСБО 41
		П(С)БО 33	МСФЗ 7
V	загальні (інформативні) стандарти та міжнародні стандарти фінансової звітності	П(С)БО 19	МСФЗ 3
		П(С)БО 21	МСБО 21
		П(С)БО 22	МСБО 29
		П(С)БО 23	МСБО 24
		П(С)БО 27	МСФЗ 5
		П(С)БО 28	МСБО 36

Закінчення табл. 1.10

№	Групи	Національні	Міжнародні
<i>VI</i>	фінансова звітність	П(С)БО 1, 2, 3, 25	МСБО 1
		П(С)БО 4	МСБО 7
		П(С)БО 5	МСБО 1, 32
		П(С)БО 6	МСБО 1, 8, 10
		П(С)БО 20	МСБО 3, 27
		П(С)БО 29	МСБО 14
<i>VII</i>	аналоги відсутні	відсутні	МСФЗ 1-4, 6, 7; МСБО 20, 26, 34

Слід підкреслити, що стандарти згруповані із встановленням відповідності між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності в межах кожної зазначених вище груп. Проведена комплексна оцінка сучасного стану і тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку в контексті гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності свідчить про доцільність систематизації та групування положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Порядок подання фінансової звітності затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, згідно з якою строк подання квартальної фінансової звітності (крім зведеної та консолідованої) встановлено на 25 число місяця, наступного за звітним кварталом, а річного — 20 лютого.

1.5. РОЛЬ ТА ПЕРЕВАГИ МСФЗ

Інтеграційні процеси в Європі та інших частинах світу призводять до поступової уніфікації документообігу в цих країнах, у тому числі фінансового. Якість бухгалтерського обліку і стан професійності аудиту може впливати на економічне процвітання підприємства (рис. 1.7).

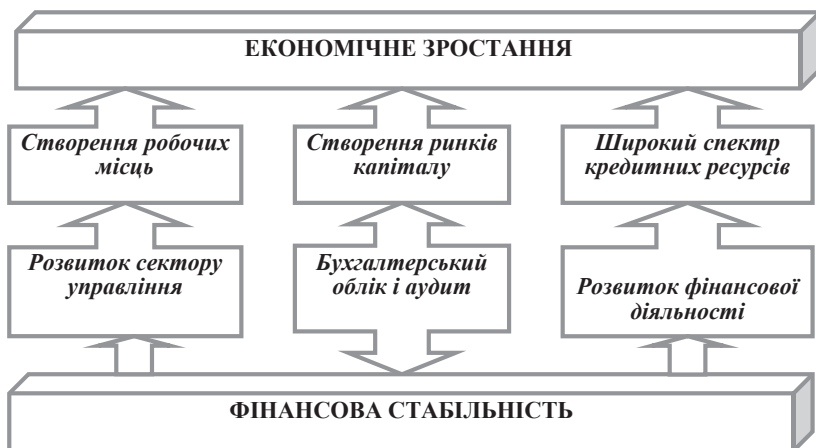


Рис. 1.7. Вплив якості бухгалтерського обліку на діяльність підприємства

Сьогодні завдяки спільним зусиллям розвинутих країн поступово створюється уніфікована система Бухгалтерського обліку. Тому МСФЗ на сьогодні є найперспективнішою системою обліку в напрямку масового застосування, введення та використання підприємствами різних розвинутих країн світу.

Існують вагомі причини, що поступово штовхають до переходу на єдині стандарти обліку. По-перше, для уникнення облікового хаосу, коли одне підприємство формує звітність за деякими національними та міжнародними вимогами, що в свою чергу може збити з пантелику інвесторів, кредиторів та інших користувачів інформації. По-друге, одразу виникнуть переваги для ринків капіталу, що надасть можливість швидше реагувати на коливання чи зміни в інформації. І, по-третє, це допомога бухгалтерам у формуванні швидкої, правдивої, достовірної інформації.

Міжнародні стандарти широко використовуються у всьому світі. Можна виділити декілька рівнів їх використання:

- застосування МСФЗ в якості національних стандартів (наприклад, таких країнах, як Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Пакистан, Того, Таїланд та Хорватія);

- Національні організації з розробки стандартів фінансової звітності використовують МСФЗ як орієнтир для розробки власних стандартів (більшість розвинутих країн та постійно зростаюча кількість країн, що розвиваються, і країн з перехідною економікою, наприклад, Бразилія, Індія, Ірландія, Литва, Мавританія, Мексика, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Сінгапур, Словенія, Греція, Франція, Швейцарія тощо);

- фондові біржі і регулюючі органи, які зобов'язують або дозволяють компаніям надавати консолідовану звітність відповідно до МСФЗ (серед них практично всі провідні біржі світу: Нью-Йоркська фондова біржа, NASDAQ, Лондонська, Токійська і Франкфуртська біржі — всього близько 70 фондових бірж із 50 країн світу);

- Наднаціональні організації, наприклад, Європейський Союз, який заявив про введення МСФЗ з 2005 року для компаній, акції яких котируються на міжнародних фондових ринках; деякі організації використовують МСФЗ при складанні власної звітності (Міжнародна організація комісій з цінних паперів, Міжнародний Олімпійський комітет, ОЕСР та багато інших);

- багато фінансових інститутів (Європейський банк реконструкції і розвитку, МФБ, Світовий банк) вже зараз здійснюють кредитування тільки при наданні звітності, складеної відповідно до МСФЗ, вимагаючи: представляти СБРР посвідчену аудитором річну фінансову звітність, підготовлену відповідно до МСФЗ; підтримувати певний рівень фінансових коефіцієнтів, розрахованих з використанням даних МСФЗ; забезпечувати адекватну роботу систем обліку витрат, бухгалтерського обліку і управління інформацією, що достовірно і точно відображає фінансовий стан компанії і результати її діяльності.

У більшості країн Євразії реформування систем бухгалтерського обліку починалося повільно і провадилося не завжди прагматично та логічно. Наприклад, у Киргизії нові національні стандарти розроблялися поетапно, включаючи дослідження декількох варіантів їхніх принципів. Цей процес розпочався з прийняття спрощеного варіанту стандартів, що використовувалися в сфері планової економіки, які згодом замінили на національні стандартами на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Після прийняття цих стандартів набув чинності Закон про бухгалтерський облік. Але країні не вистачає нових стандартів, що розширяють практику розкриття інформації, доступність та прозорості звітності.

Використання МСФЗ для звітності місцевих підприємств, акції яких перебувають у лістингу за рівнями обов'язкового використання на території країн світу наведено в табл. 1.11.

У Вірменії та Грузії Міжнародні стандарти фінансової звітності прийнято повністю і бухгалтерський облік розвивається на основі саморегулювання. Від компаній на законодавчому рівні вимагається надання фінансових звітів відповідно до міжнародних принципів бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.11

ВИКОРИСТАННЯ МСФЗ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ПЕРЕБУВАЮТЬ У ЛІСТІНГУ В РІЗНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

Рівні застосування МСФЗ	Країни			
	Аргентина Азербайджан Бангладеш Бенін Буркіна Фасо В'єтнам Індія	Індонезія Іран Канада Китай Колумбія Куба Малі	Малайзія Нігерія Пакистан Сербія Сирія США	Тайвань Тайланд Того Туніс Узбекистан Японія
II. МСФЗ дозволяється для місцевих підприємств	Аруба Бермудські острови Болівія Гібралтар Замбія	Зімбабве Кайманові острови Лаос Лесото Мальдівські острови	Марокко Мексика Мозамбік Парагвай Сальвадор	Туреччина Уганда Швейцарія Швеція Шрі-Ланка
III. МСФЗ вимагають для певної категорії місцевих підприємств	Білорусія Ізраїль Росія			
IV. МСФЗ вимагають для всіх місцевих підприємств	Австралія Австрія Багамські острови Барбадос Бахрейн Бельгія Боснія та Герцеговина Болгарія Бразилія з 2010 р. Великобританія Венесуела Вірменія Гаїті Гватемала	Гондурас Гонконг Греція Грузія Домініканська Республіка Еквадор Естонія Сипет Ірландія Іспанія Італія Йорданія Казахстан Кенія Киргизія Кенія Коста Ріка	Кувейт Латвія Литва Люксембург Малеконія Намбія Нідерланди Німеччина Непал Нова Зеландія Норвегія ОАЕ Панама Перу Польща Португалія	Південна Африка Румунія Сербія Словаччина Таджикистан Танзанія Тринідад і Тобаго Україна Фіджі Фінляндія Франція Чеська Республіка Чилі Ямайка
V. Відсутні фондові біржі	Албанія Гуам	Ємен Самоа		

Інші країни Євразії прийняли національні стандарти бухгалтерського обліку на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності або модифікували на їх основі свої стандарти бухгалтерського обліку. Регулювання останнього, як правило, здійснює держава в особі міністерства фінансів. На думку експертів, у більшості країн регіону процес сертифікації бухгалтерів значно відрізняється від вимог Міжнародної федерації бухгалтерів, а фінансова звітність за методологією — від податкової звітності.

На практиці деякі підприємства країн Євразії і раніше здійснювали звітність згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, але в багатьох випадках перехід акціонерних товариств на нові стандарти розпочався лише з 2000 року. За традицією підприємства звітували винятково перед державою, зокрема перед податковою адміністрацією. У деяких країнах Євразії міністерства фінансів, як і раніше, вимагають від компаній звітність за традиційною формою, що змушує їх вести фактично систему подвійного бухгалтерського обліку.

Українська бухгалтерська система повністю відповідала вимогам та завданням існуючої економічної системи та успішно обслуговувала її. Основним завданням радянської системи бухгалтерського обліку було здійснення обліку руху матеріалів, коштів, засобів праці, предметів праці та засобів виробництва. В умовах відсутності власника підприємств (формально вони належали державі) підприємства були позбавлені можливості отримувати прибутки з метою власного збагачення.

Роль та місце Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в загальній системі фінансово-економічних стабілізаційних заходів характеризуються у табл. 1.12.

Таблиця 1.12

ХАРАКТЕРИСТИКА МСФЗ В ЗАГАЛЬНИЙ СИСТЕМІ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИХ СТАБІЛІЗАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ

№	Напрямок використання	Стандарт використання		Розробник стандарту	
		Українська	Англійська	Українська	Англійська
1	2	3	4	5	6
Макроекономічна політика та прозорість інформації					
1	Прозорість валютно-фінансової політики	Кодекс вдалих практик щодо прозорості валютно-фінансової політики	Code of Good Practices on Transparency in Monetary and financial Policies	Міжнародний валютний фонд	International Monetary Fund
2	Прозорість фінансової політики	Кодекс вдалих практик щодо прозорості фінансової політики	Code of Good Practices on Transparency in Fiscal Policies	Міжнародний валютний фонд	International Monetary Fund
3	Розповсюдження інформації	Спеціальний стандарт з розповсюдження інформації	Special Dissemination Standard	Міжнародний валютний фонд	International Monetary Fund
		Система розповсюдження інформації	General Dissemination System		
Ринкова структура та інституції					
4	Корпоративне управління	Корпоративне управління	Principle of Corporate Governance	Організація з економічного співробітництва та розвитку	Organization for Economic, Cooperation and Development

5	Бухгалтерський облік	Міжнародні стандарти фінансової звітності	International Reporting Standards	Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності	International Accounting Standards Board
6	Аудит	Міжнародні стандарти аудиту	International Standards of Auditing	Міжнародна асоціація бухгалтерів	International Federation of Accountants
7	Платіжні та регулюючі системи	Ключові принципи для систематично важливих платіжних систем	Code Principles for Systematically Important Payment System	Комітет з платіжних та регулюючих систем	Committee on Payment and Settlement Systems
8	Ринкова інтеграція	40 рекомендацій	The Forty Recommendations of the Financial Action Task Force	Фінансовий комітет із боротьби з відмивання грошей	Financial Action Task Force
<i>Фінансове регулювання та нагляд</i>					
9	Банківський нагляд	Ключові принципи ефективного банківського нагляду	Core Principles for Effective Banking Supervision	Базельський комітет з банківського нагляду	The Basel Committee on Banking Supervision
10	Регулювання ринку цінних паперів	Цілі та принципи регулювання ринку цінних паперів	Objectives and Principles of Securities Regulation	Міжнародна організація комісій з цінних паперів	The International Organization of Securities Commissions
11	Страховий нагляд	Принципи страхового нагляду	Insurance Supervisory Principles	Міжнародна асоціація страхових спостерігачів	International Association of Insurance Supervisors

Користувачами бухгалтерської інформації переважно були контролюючі органи. На той час банки формально виконували свої функції, вони були установами, через які держава розподіляла кошти. Банки також не були зацікавлені в отриманні прибутку, тому що також були державними. Таким чином, фінансова звітність їх також мало цікавила. З тих самих міркувань не цікавились інформацією й звичайні люди. Стара бухгалтерська система обліку не була призначена для широкого користування з метою здійснення аналізу. Фінансовий аналіз підприємства обмежувався співставленням запланованих показників, нормативних та виконаних. Цими цифрами й задовольнялись директори підприємств.

При аналізі МСФЗ слід зазначити, що це гнучка, мобільна система, яка має позитивний вплив на якісні принципи українського обліку і у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство.

Міжнародний бухгалтерський облік, на відміну від українського, протягом багатьох років обслуговував іншу господарську систему, а саме ринкову. Відомо, що в ринковій економіці діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та збагачення власників підприємств, тому і ведення бухгалтерського обліку здійснюється, насамперед, в інтересах власників підприємств. Основні переваги Міжнародного стандартів обліку:

- чітко визначає майновий стан власників підприємства;
- облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дозволяє контролювати виконання підприємством зобов'язань, наявність і рух майна, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;
- дозволяє здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;
- дає можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;
- фінансова звітність, яка підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів.

Можливість порівнювати себе з конкурентами та компаніями, які випускають подібну продукцію, надає додаткові переваги. Компанії зрозуміють, що з їх власної фінансової звітності можна отримати додаткову інформацію, на основі якої видно, чим ця звітність відрізняється від інших. Можна буде виділити корисну інформацію зі співставлення власних даних з даними обліку конкурентів в інших країнах. Ця інформація буде вагомим допомогою при прийнятті управлінських рішень.

Основні передумови необхідності переходу на МСФЗ:

- розширення як вертикальних, так і горизонтальних господарських зв'язків призвело до активізації самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та істинно відображає усі економічні процеси;

- активізація ролі грошей призвела до збільшення потреби на кредитні кошти, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарювання надання фінансових документів, які б дали змогу провести фінансовий аналіз підприємства швидко, якісно і доступно;

- простежується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом;

- вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку;

- потреба в значних іноземних інвестиціях;

- поступова інтеграція в європейський економічний простір.

Слід виділити основні переваги при формуванні фінансової звітності, що немає кордонів:

- можливість одержати кредити у іноземному банку;

- можливість одержання постачальників-іноземців;

- функціонувати, як транснаціональна компанія;

- можливість одержання кредитного рейтингу від спеціального агентства;

- можливість залучення закордонних клієнтів

- доступність до інформації та прозорість суб'єктів ринку;

- вдосконалюється контроль з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю організацій;

- можливість порівнювати компанії одна з одною.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

МСФЗ сьогодні знаходяться в стадії перманентного вдосконалення. Існує думка, що банкрутство таких корпорацій, як ENRON та World Com свідчать, що існує необхідність суттєвих перетворень в МСФЗ та все це вказує на деякі проблемні аспекти при переході

України до міжнародних стандартів, а точніше занадто швидкому адаптуванню. Але з цим слід не погодитись, адже тінізація економіки, високі ставки податків і відрахувань, складність їх розрахунку, значна зношеність основних засобів є реаліями економіки України. Інтеграція України з країнами — членами ЄС неможлива без внутрішньоекономічної діяльності, підвищення конкурентоспроможності товарів і послуг підприємств.

В процесі переходу до МСФЗ підприємства будуть знаходитись під впливом факторів, що будуть мати деякі проблеми, все це узагальнено в табл. 1.13.

Таблиця 1.13

**КЛАСИФІКАЦІЯ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ
НА ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ПЕРЕХОДІ ДО МСФЗ**

Фактори	Вплив
1. Адаптація П(С)БО до МСФЗ	1. Необхідність вивчення працівниками (бухгалтерами, управлінцями та аудиторами) підприємства МСФЗ
2. Заміна П(С)БО на МСФЗ (підприємство складає фінансову звітність за МСФЗ)	2. Необхідність підтвердження кваліфікації бухгалтера та аудитора шляхом здачі іспитів та отримання відповідного сертифікату
3. Одночасне існування П(С)БО та МСФЗ (дозволяється на протязі декількох років вести облік і формувати звітність за П(С)БО або МСФЗ за вибором підприємства	3. Необхідність додаткових консультацій з професійними організаціями, іншими підприємствами
	4. Необхідність залучення фахівців для складання фінансової звітності
	5. Необхідність заміни автоматизованих програм обміну або їх вдосконалення

Впровадження МСФЗ в Україні повинно відбуватись паралельно з поширенням шляхів ефективного інтегрування у Світову спільноту, захисту інтересів національних виробників, використання переваг розвитку і розміщення продуктивних сил, коригуванням податкового законодавства.

В основу впровадження системи МСФЗ (IAS/IFRS) до вітчизняної облікової практики слід застосувати механізм добровільного використання із збереженням обов'язкового ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до вимог вітчизняних нормативних документів з бухгалтерського обліку.

За результатами порівняння найбільш розповсюджених у світовій практиці способів складання фінансової звітності за МСФЗ

метод *трансформації* є пріоритетним з точки зору його ефективності. У процесі наближення норм національних положень та вимог міжнародних стандартів обсяги трансформації будуть зменшуватися.

Дана методика трансформації фінансової звітності за вимогами МСФЗ передбачає використання шаблонів Журналу реєстрації коригувань, Журналу реєстрації рекласифікації статей фінансової звітності, Трансформаційного балансу.

Впровадження Болонської системи в національну економічну освіту, що відбувається в Україні, створює певні труднощі для викладачів та студентів. Зокрема, виникає необхідність виконання викладачами обсягів робіт, які не враховуються у індивідуальних планах та не оплачуються, але займають багато часу.

Разом з тим, викладачі спеціальності «Облік та аудит» повинні постійно вивчати зміни, що постійно відбуваються у законодавстві країни, підвищувати свою кваліфікацію, без чого неможливе викладання вказаних дисциплін.

Без зваженої політики Міністерства освіти в період вдосконалення навчальних програм, якісне навчання студентів міжнародним стандартам буде неможливим.

Реформа бухгалтерського обліку неможлива без серйозних коректив в законодавстві, передусім в податковому і цивільному. Український бухгалтерський облік традиційно орієнтований на податкове законодавство, тому виникає проблема необхідності ведення обліку одночасно для податкових органів і для цілей фінансового ринку. Це зайвий раз доводить, що реформування системи бухгалтерського обліку повинно здійснюватися в комплексі з відповідними змінами в суміжних галузях законодавства.

Проблема гармонізації податкового законодавства та фінансового обліку з урахуванням норм міжнародних стандартів в Україні є надзвичайно актуальною і водночас болісною.

Сьогодні дана тема викликає значний практичний інтерес, оскільки, за умови наближення податкового законодавства передусім до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та, згодом, приведенням їх до норм міжнародних стандартів, її вирішення дасть змогу спростити процедуру адміністрування податків, підвищити якість прогнозування податкових надходжень, встановити прозорі правила оподаткування тощо.

Існування різних підходів до визначення мети та результатів господарської діяльності підприємства створює неоднозначне трактування одних і тих самих економічних термінів: вигода, активи, прибуток, витрати та доходи діяльності, тощо.

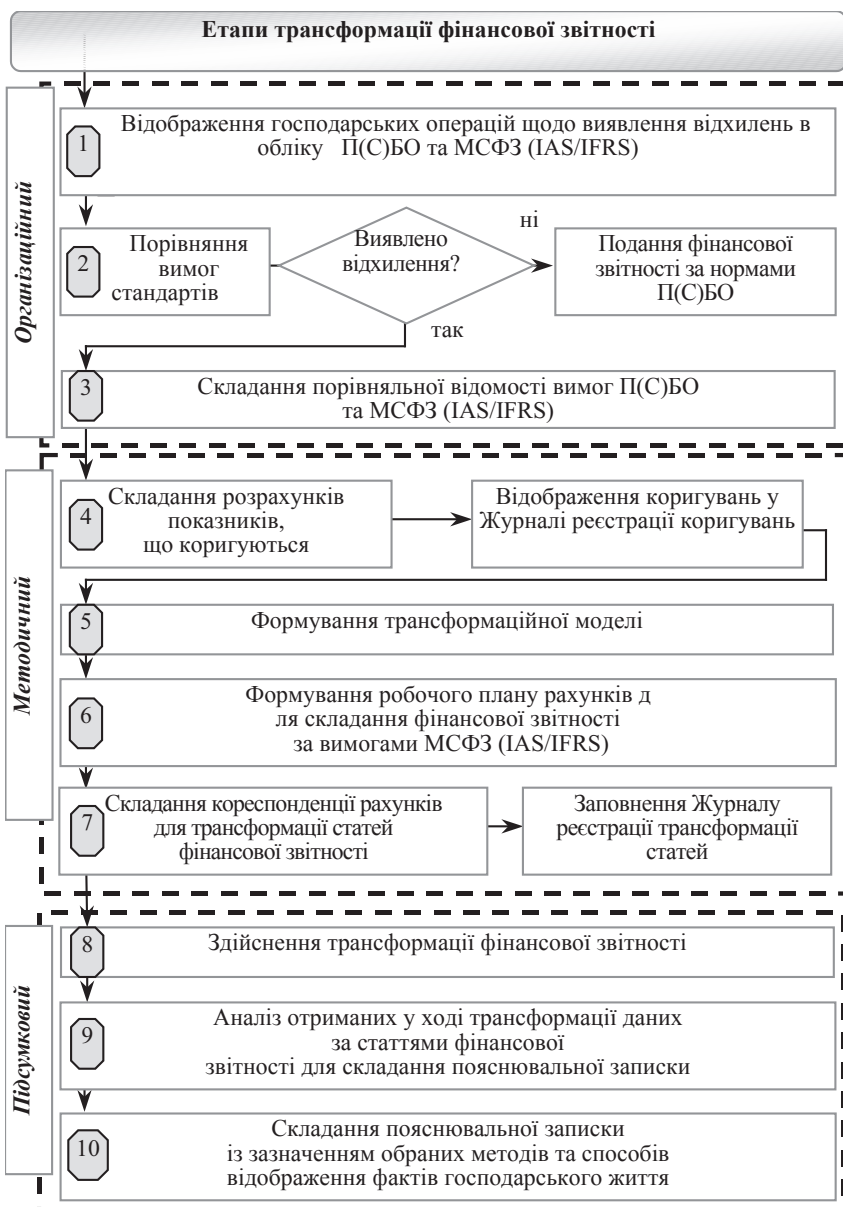


Рис. 1.8. Методика трансформації фінансової звітності за МСФЗ

На сьогодні неможливо повністю наблизити норми податкового та фінансового обліку, оскільки за своїм змістом податковий облік має на меті оптимізувати діяльність підприємства з точки зору використання його фінансових ресурсів та несе в собі фіскальну функцію держави з отримання частини прибутку від певних видів діяльності, а фінансовий облік є лише достовірним та повним відображенням всієї діяльності підприємства, як прибуткової так і збиткової в цілому.

На початковому етапі роботи у цьому напрямку важливим є внесення змін у податкове законодавство щодо приведення у відповідність:

- моменту визнання доходів та витрат згідно вимог МСФЗ за методом нарахування (як фінансовому так і в податковому обліку), а не за першою з подій;

- визнання доходів та витрат у податковому обліку згідно із визначенням витрат основної, операційної та інших видів діяльності підприємства у фінансовому обліку. Коригування визначення «господарська діяльність» у тлумаченні Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства», оскільки діяльність підприємства може й не приносити отримання доходу в майбутньому від її здійснення;

- застосування єдиних методів нарахування амортизації основних засобів у податковому та у фінансовому обліку;

- введення та сплата податку на прибуток за результатами діяльності підприємства за рік;

- можливість застосування як у фінансовому так і податковому обліку не історичної, звичайної, а справедливої вартості активів при визначенні вартості запасів, товарів та інших матеріальних цінностей;

- відміна вимог ст. 11.2.3 Закону України «Про оподаткування прибутку» щодо визначення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з платниками єдиного податку, нерезидентами тощо;

- скасування в податковому обліку меж витрат на представницькі цілі, рекламу, поточний ремонт основних засобів, благодійну допомогу та інше.

Для подолання вказаних проблем необхідно:

- узгодити національні стандарти положення бухгалтерського обліку з податковим законодавством;

- ввести коригування до навчальних програм у закладах освіти з метою вивчення міжнародних стандартів;

- визначити перелік підприємств, які готуватимуть фінансову звітність за МСФЗ, з метою подальшого аналізу;

- внести зміни до статистичної звітності з метою узгодження з вимогами МСФЗ.

Запропоновані заходи для переходу українських підприємств на МСФЗ сприятимуть полегшенню даного процесу.

Необхідно врахувати, що жодна промислово розвинена країна не використовує МСФЗ повністю, як національні стандарти.

Як правило, загальні принципи національного обліку та МСФЗ є подібними, однак досить часто мають значні відмінності. Наприклад, в 1996 р. внаслідок порівняльного аналізу міжнародних стандартів і американських стандартів (US GAAP), проведеного Радою зі стандартів фінансової звітності США (FASB), виявлено, щонайменше, 255 відмінностей між цими системами, починаючи від інтерпретації деяких принципів до принципових відмінностей в підході до аналізу. Тому МСФЗ потрібно розглядати як відправну точку і шукати такі шляхи для адаптації міжнародних стандартів до української специфіки, які б забезпечили загальну співставність фінансової звітності національних і західних компаній.

Впровадження МСФЗ потребує тривалого часу й значних зусиль. Новим кроком на шляху до реалізації поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку є ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

В Україні за проектом Європейського Союзу на Конференції «Навчання бухгалтерському обліку в Україні» був справжній ажіотаж. Конференція проводиться з 14 по 17 лютого 2005 року за участю більш ніж 260 делегатів та багатьох визнаних українських та зарубіжних доповідачів.

Основною метою проекту, на який Європейська Комісія виділила 2 600 000 євро, було поширення бухгалтерського обліку у відповідності до МСФЗ у сфері приватного підприємництва і надання Україні допомоги у розвитку бухгалтерської професії. Цю мету було розбито на три основні компоненти:

Розповсюдження знань та навичок МСФЗ, отриманих в ході навчальних семінарів, розповсюдження навчальних матеріалів, Посібника з МСФЗ, повного компендіуму звітів, проведення навчальних турів та створення Центру бухгалтерських ресурсів в якості інформаційного і навчального центру є першим компонентом. Як свідчить назва проекту, робота за цим проектом головним чином спрямована на сприяння поширенню більш глибокого розуміння ролі, яку може відігравати фінансова звітність та звіти, складені

згідно з МСФЗ, у підвищенні ефективності підприємства та його здатності здійснювати ефективне фінансове планування та оцінку стратегічних можливостей.

В ході проекту була відібрана і навчена група з 16 викладачів; ці викладачі загалом провели 52 навчальні семінари в 13 містах України, які відвідали 725 бухгалтерів, 223 менеджери нефінансової спеціалізації та 664 студенти університетів.

Як і у випадку конференції, пропозиція перевищує попит, і в рамках проекту можна було б продовжити проведення навчальних семінарів ще протягом багатьох місяців для усіх трьох цільових груп.

Центр бухгалтерських ресурсів (ЦБР) був створений у Києві в рамках проекту, як інформаційний і навчальний центр. Він був місцем проведення багатьох семінарів за проектом, адміністративною базою проекту і місцем проведення переговорів з професійними організаціями бухгалтерів, інших проектів з надання допомоги, а також українських та закордонних бухгалтерів. Представництво ЄС на даний час розглядає можливості забезпечити подальше існування ЦБР для використання у наступних навчальних програмах після завершення цього проекту.

Рекорформа бухгалтерського обліку і оподаткування — це другий компонент. Допомога основному бенефіціару проекту — Міністерству фінансів України включала надання детального аналізу і порівняння Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України П(С)БО та МСФЗ, а також рекомендації щодо зменшення розбіжностей між ними; рекомендації щодо внесення змін до законодавства з питань бухгалтерського обліку для підвищення його узгодженості з МСФЗ, застосування яких вимагається від дедалі більшої кількості українських підприємств; рекомендації щодо проекту нових П(С)БО та порівняльний аналіз основних відмінностей між звітністю згідно з вимогами П(С)БО та податковою звітністю, а також рекомендації стосовно можливих змін для забезпечення більшої узгодженості між законодавством з питань бухгалтерського обліку та податковим законодавством. Ці рекомендації обговорювались Радою з питань методів бухгалтерського обліку і сприяли прийняттю Міністерством рішень щодо здійснення бухгалтерських реформ.

Розвиток професійних організацій бухгалтерів; надання допомоги всім основним українським професійним організаціям бухгалтерів для забезпечення їх подальшого розвитку і міжнародного визнання є третій компонент. Протягом двох років реалізації проекту регулярно проводились зустрічі з усіма основними українськими професійними організаціями; у Києві проходили переговори за

круглим столом з представником однієї з міжнародних організацій бухгалтерів, а також декілька семінарів і конференцій, організованими, як українськими, так і міжнародними бухгалтерськими організаціями, на яких виступали члени групи проекту. Усі ці заходи проводились з метою сприяння розвитку сильної і незалежної професії бухгалтера в Україні. На конференції виступатимуть представники п'яти українських професійних організацій.

Не викликає сумніву той факт, що Україна отримає статус країни з ринковою економікою та визнання Всесвітньої організації торгівлі, і від бухгалтерів буде значною мірою залежати, щоб достовірна і прозора фінансова звітність стала нормою для українських підприємств. За останні два роки цей проект зробив значний вклад у вирішення цього питання.



Питання для самоперевірки до Розділу I

1. *Які фактори впливають на особливості формування бухгалтерського обліку в певній країні?*
2. *Що є метою виділення систем чи моделей бухгалтерського обліку?*
3. *Що таке глобалізація обліку?*
4. *Які етапи розвитку глобалізації міжнародних стандартів?*
5. *Які основні моделі бухгалтерського обліку?*
6. *Охарактеризуйте основні особливості британо-американської та континентальної моделей.*
7. *Охарактеризуйте основні особливості південноамериканської, ісламської та інтернаціональної моделей бухгалтерського обліку.*
8. *Що таке бухгалтерський стандарт?*
9. *Які види стандартів фінансового обліку та звітності ви знаєте? Приведіть приклади.*
10. *Як і коли виник Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та яка його подальша доля?*
11. *Які основні завдання Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку?*
12. *Що таке МСФЗ та з чого вони складаються?*
13. *В чому полягає різниця між МСБО та МСФЗ?*

14. Перерахуйте основні причини переходу до єдиних стандартів обліку та звітності.

15. Які країни і в якій якості застосовують МСФЗ?

16. Охарактеризуйте МСФЗ в загальній системі фінансово-економічних стабілізаційних заходів.

17. Які переваги застосування МСФЗ в Україні?

18. Перерахуйте кроки, які зроблені нашою державою для переходу до МСФЗ.



Тести до Розділу I

1. Національні стандарти — це:

a) стандарти, які розроблюються міжнародними організаціями для певної країни;

b) стандарти, які розроблюються певною країною але діють в деяких країнах, визначеного регіону;

c) нормативи з бухгалтерського обліку, які розроблюються кожною країною самостійно для внутрішнього користування;

d) правильна відповідь відсутня.

2. Міжнародні стандарти — це:

a) стандарти, які розроблюються парламентом ЄС;

b) стандарти, які розроблюються Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і рекомендовані до застосування;

c) стандарти, які застосовуються двома і більше країнами;

d) правильна відповідь а, с.

3. Концептуальна основа — це:

a) складова частина МСФЗ;

b) концептуальна облікова основа, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів;

c) концепції, що не мають зв'язку з Міжнародними стандартами фінансової звітності та використовуються окремо, як концепції формування звітності;

d) правильна відповідь а, b.

4. Концептуальна основа:

a) не має нічого спільного з МСФЗ;

b) має перевагу над МСФЗ при спірних питаннях;

- c) є одним із стандартів МСФЗ;
- d) не має переваги над МСФЗ при спірних питаннях.

5. Міжнародні стандарти фінансової звітності включають в себе:

- a) тільки МСФЗ та МСБО;
- b) концептуальну основу, МСФЗ та МСБО;
- c) концептуальну основу, МСБО та інтерпретації до них;
- d) МСФЗ, МСБО та інтерпретації до них.

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності призначені для:

- a) можливості розуміння фінансової звітності підприємств користувачами інформації з будь-якої країни світу;
- b) забезпечення порівняння фінансової звітності підприємств різних країн світу;
- c) відображення облікової інформації за вимогами податкових органів;
- d) правильна відповідь а, b.

7. Міжнародні стандарти фінансової звітності можуть використовувати:

- a) підприємства усіх видів діяльності;
- b) тільки банки, страхові компанії та інші фінансові установи;
- c) тільки державні підприємства;
- d) правильна відповідь b, c.

8. Державні підприємства:

- a) можуть використовувати такі саме МСФЗ як і комерційні підприємства;
- b) використовують інші МСФЗ спеціально адаптовані для державного сектору;
- c) взагалі не можуть використовувати МСФЗ;
- d) правильна відповідь відсутня.

9. Переваги при формуванні фінансової звітності за МСФЗ:

- a) можливість одержати кредити у іноземному банку;
- b) можливість одержання постачальників-іноземців;
- c) можливість залучення закордонних клієнтів;
- d) всі відповіді є вірними.

10. Пріоритетним напрямком при переході на МСФЗ України є:

- a) навчання спеціалістів МСФЗ;
- b) реформа бухгалтерського обліку та оподаткування;
- c) розвиток професійних організацій;
- d) всі відповіді є вірними.

Розділ II

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ТА ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

2.1. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА МСФЗ

МСФЗ розглядає принципи обліку в документі під назвою Концептуальна основа підготовки та представлення фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Вищезгаданий документ не є стандартом, однак відіграє значну роль в процесі розробки міжнародних стандартів та гармонізації підходів щодо формування фінансової звітності.

Концептуальна основа:

- визначає принципи, що є базою при підготовці фінансової звітності підприємств для зовнішніх користувачів;
- лежить в основі при розробці нових міжнародних стандартів;
- допомагає бухгалтерам, керівникам і аудиторам при оцінці відповідності фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів, а також при рішенні питань, які не специфікують міжнародні стандарти;
- сприяють гармонізації облікової практики.

Крім того, Концептуальна основа включає розділ «Концепції капіталу і підтримання капіталу» де розкриваються концепції фінансового та фізичного капіталу, що має вагоме теоретичне значення.

Фінансові звітність загального призначення (General Purpose Financial Statement) — це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб. Користувачі фінансових звітів є інвестори, кредитори, керівники різних підрозділів, працівники, постачальники, покупці, інші клієнти, урядові установи та громадськість.

Можна виділити наступні складові Концептуальної основи МСФО (рис. 2.1):

- мета складання фінансової звітності;
- базові припущення;

- якісна характеристика інформації фінансової звітності;
- елементи фінансової звітності;
- критерії визнання елементів фінансової звітності;
- види оцінок елементів фінансової звітності;
- концепції капіталу й забезпечення капіталу.

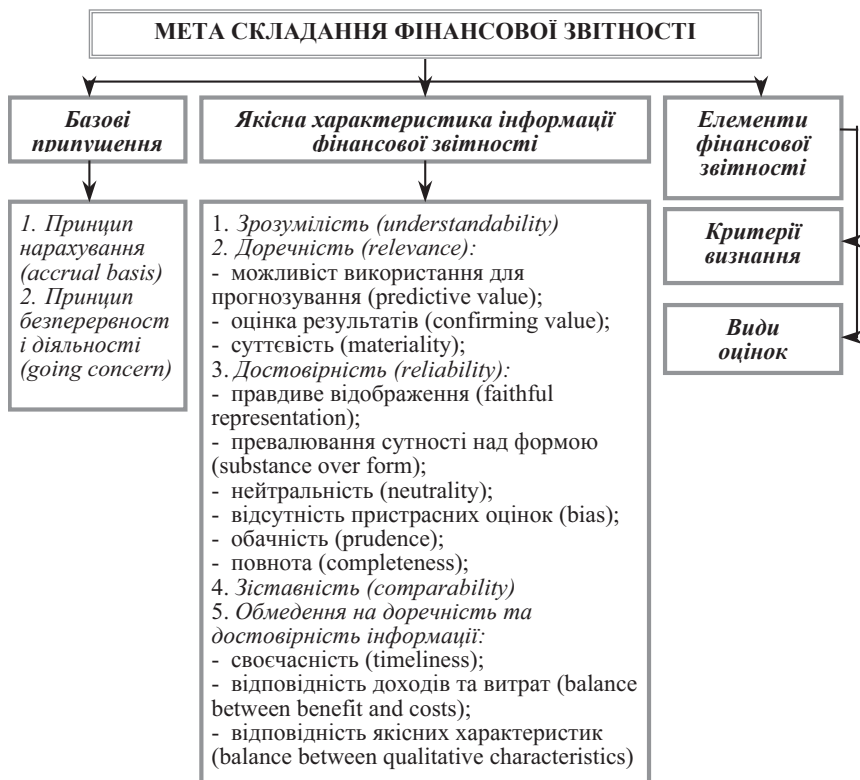


Рис. 2.1. Мета складання фінансової звітності

Метою фінансової звітності (objective of financial statements) є забезпечення користувачів корисною інформацією щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства для прийняття ними відповідних економічних рішень. Для досягнення цієї мети фінансова звітність повинна складатися на базі відповідних припущень, володіти відповідними якісними характеристиками і містити інформацію, що задовольняє критерії визнання і оцінки відповідним чином.

В процесі підготовки фінансової звітності лежить **два базових припущення**:

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

Принцип нарахування означає, що господарські операції відображуються в обліку в момент їх здійснення, а не в момент отримання чи виплати грошових коштів та відображуються в тому звітному періоді в якому вони виникли. Оскільки господарська діяльність являє собою безперервний процес, а фінансова звітність складається на певний визначений момент часу, то в момент формування звітності існують витрати, що понесені, але не сплачені (зобов'язання), та доходи одержані, але не оплачені. Даний принцип вимагає відображення таких витрат і доходів в тому звітному періоді, коли вони виникли, а не в том періоді, коли сплачені чи одержані грошові кошти.

Відповідно *принципу безперервності діяльності* фінансова звітність складається на припущенні, що підприємство буде функціонувати в майбутньому та немає наміру ліквідуватися.

Фінансова звітність складена, виходячи з вищевказаних припущень повинна задовольняти якісні характеристики інформації. Зупинимось на них більш конкретно.

Зрозумілість означає доступність. Зрозумілість — це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Інформація, яка подається у фінансових звітах, має бути розрахована на її розуміння та однозначне тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

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

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

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

Оцінка результатів. Інформація, що може вплинути на судження щодо результатів діяльності підприємства при проведенні їх оцінки.

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

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

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

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

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

Правдиве відображення фінансового середовища і результатів діяльності означає дотримання: основ безперервності діяльності; основ нарахування; окремого подання активів, зобов'язань, доходів та витрат; окремого подання та об'єднання статей, виходячи з їхньої суттєвості; зі ставності інформації.

Обмеження на доречність та достовірність інформації:

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

Зіставність характеризує можливість користувачів звітності порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Таке порівняння дає можливість оцінити динаміку розвитку та позиції на ринку.

В табл. 2.1 порівняно принципи обліку та складання фінансової звітності відповідно до системи МСФЗ і П(С)БО та об'єднано в такі групи:

- вимоги до якості інформації;
- принципи обліку інформації (відображення інформації в обліку);
- елементи фінансової звітності.

Таблиця 2.1

ПОРІВНЯННЯ ПРИНЦИПІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ І П(С)БО УКРАЇНИ

МСФЗ	П(С)БО України
<i>Концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності</i>	<i>П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»</i>
Зрозумілість	Дохідливість
Доречність	Доречність
• суттєвість	—
Достовірність	Достовірність
• правдиве подання	—
• превалювання сутності над формою	Превалювання сутності над формою
• нейтральність	—
• обачність	Обачність
• повнота	Повне висвітлення
Зіставність	Порівнянність
—	Послідовності
—	Автономності
—	Історичної собівартості
—	Єдиного грошового вимірника
—	Періодичності

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

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

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

Критерії визнання елементів фінансової звітності — це процес опису, оцінки та включення до фінансової звітності певної статті при виконанні певних умов, а саме:

1) існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із статтею;

2) вартість або собівартість статті можна достовірно оцінити чи визначити.

Оцінка являє собою процес визначення грошової величини за якою елемент повинен відображуватись у фінансовій звітності. Концептуальна основа визначає декілька **видів оцінок**, які можуть відображуватись у фінансовій звітності:

1) Первісна вартість (historical value);

2) Поточна вартість (current value);

3) Реалізаційна вартість (realizable (settlement) value);

4) Чиста вартість реалізації (net realizable value);

5) Справедлива вартість (fair value).

Більш докладніше на цих видах оцінок ми зупинимось у наступних розділах. Вибір бази оцінки і **концепції збереження капіталу** визначить облікову модель, яка використовується при складанні фінансових звітів. Концепція капіталу є основою для концепції збереження капіталу. Існує дві концепції: *фінансова та фізична* (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

ДВІ КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
Відповідно до даної концепції, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів	За фізичною концепцією капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день.
Збереження фінансового капіталу	Збереження фізичного капіталу
Прибуток є збільшенням фінансової суми чистих активів за період (виключаючи операції з власниками).	Прибуток є збільшенням фізичної виробничної потужності за період (виключаючи операції з власниками).

Основною різницею між двома концепціями збереження капіталу є підхід до впливу змін ціни активів і зобов'язань підприємства. Тобто підприємство підтримує свій капітал, якщо в кінці періоду воно мало стільки ж капіталу, скільки і на початок періоду. Будь-яка сума понад або нижче суми, необхідної для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком.

2.2. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

Компанії, які мають за мету вихід на європейські фондові біржі, повинні готувати свою звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Фактичною датою запровадження МСФЗ для усіх компаній, що проходять лістинг, було встановлено 2005 рік. Для того, щоб полегшити завдання переходу з національних до міжнародних стандартів, Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності у червні 2003 року прийняла МСФЗ 1, який так і називається «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (First-time Adoption of IFRS). Отже, перехід на міжнародні стандарти звітності починається із застосування МСФЗ 1.

Мета МСФЗ 1 — забезпечити, щоб перші фінансові звіти підприємства, складені за МСФЗ, містили високоякісну інформацію.

МСФЗ 1 поширюється на ту фінансову звітність, що вперше включає посилання про відповідність МСФЗ. Цей стандарт повинні застосовувати підприємства, фінансова звітність яких відповідала лише деяким із стандартів, або, які пояснювали розбіжності між МСФЗ та національними П(С)БО.

Основні терміни, що використовуються при застосуванні МСФЗ 1 узагальнено в таблицю 2.3.

Перші фінансові звіти підприємства, складені за МСФЗ, є першими річними фінансовими звітами, у яких підприємство застосовує МСФЗ і при цьому чітко та беззастережно висловлює в цих фінансових звітах відповідність МСФЗ.

За вимогами МСФЗ 1, підприємство має готувати Баланс згідно МСФЗ на початок першого з періодів, за який надається порівняльна інформація. Порівняльна інформація представляється принаймні за один рік.

Наприклад, підприємства, які застосовують МСФЗ з 1.01.2005 для підготовки фінансової звітності за МСФЗ повинні готувати Ба-

ланс на початок періоду не пізніше 1.10.2004. Тобто, в Балансі станом на 1.01.2005 залишки на початок періоду мають бути сформовані на 1.01.2004.

Таблиця 2.3

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ,
ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ МСФЗ 1**

№	Терміни		Визначення
1	<i>Баланс за МСФЗ на початок періоду</i>	<i>Opening IFRS balance sheet</i>	Баланс підприємства (опублікований або неопублікований) на дату переходу на МСФЗ
2	<i>Дата переходу на МСФЗ</i>	<i>Date of transition to IFRSs</i>	Початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ
3	<i>Доцільна собівартість</i>	<i>Deemed cost</i>	Сума, яку використовують як замінник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що підприємство первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості
4	<i>Звітна дата</i>	<i>Reporting date</i>	Кінець найостаннішого періоду, який охоплюють фінансові звіти або проміжний фінансовий звіт
5	<i>Перший звітний період за МСФЗ</i>	<i>First IFRS reporting period</i>	Звітний період, що закінчується на дату звітності перших фінансових звітів підприємства за МСФЗ
6	<i>Перші фінансові звіти за МСФЗ</i>	<i>First IFRS financial statements</i>	Перші річні фінансові звіти, у яких підприємство застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) шляхом чіткого та беззастережного висловлювання про відповідність МСФЗ

Для підготовки балансу на початок періоду необхідно:

- вилучити всі активи та зобов'язання, що не відповідають критеріям МСФЗ;
- переоцінити всі визнанні статті за вимогами МСФЗ;
- включити до балансу всі активи і зобов'язання, що відповідають критеріям визнання МСФЗ, але не були визнанні за П(С)БО.

Слід зазначити, що МСФЗ 1 пропонує застосовувати винятки для деяких випадків з метою спрощення підготовки балансу на початок періоду, коли визнання або переоцінка можуть не вимагатися.

МСФЗ 1 дозволяє звільнення від виконання вимог повного ретроспективного застосування у таких випадках:

- МСБО 16 «Основні засоби», 38 «Нематеріальні активи», 40 «Інвестиційна власність»: Справедлива вартість на дату балансу на початок періоду може бути використана як умовна вартість, замість відновленої вартості, якщо можна порівняти її зі справедливою вартістю, собівартістю;

- МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»: Вимога ідентифікації кумулятивних курсових різниць для закордонної діяльності у вигляді окремої складової власного капіталу не обов'язкова.

Як, правило, оцінки, які були використані згідно П(С)БО, що раніше застосовувалися підприємством не замінюються, крім випадків, коли існують явні докази помилковості цих оцінок.

Коригування відображаються за рахунок накопиченого нерозподіленого прибутку на початок періоду, за винятком деяких коригувань нематеріальних активів.

МСФЗ 1 коротко можна викласти наступними основними пунктами:

1. Свою першу фінансову звітність суб'єкт господарювання повинен складати у відповідності до усіх МСФЗ чинних на дату складання звітності, застосовуючи їх ретроспективно з деякими можливими виключеннями. Наприклад, підприємство, яке перейшло на МСФЗ у 2005 році, повинно використовувати усі стандарти чинні станом на 31 грудня 2005 року.

2. Підприємство повинно визнавати у своїх фінансових звітах усі активи і зобов'язання, так як це вимагається МСФЗ, і не визнавати активи і зобов'язання, якщо це суперечить МСФЗ.

3. Оцінка активів і зобов'язань, визнаних у балансі на початок звітного періоду, повинна бути здійснена згідно з МСФЗ, зокрема МСФЗ 1.

4. Усі бухгалтерські оцінки повинні бути здійснені так, як це вимагають МСФЗ.

5. Облікові політики, що їх підприємство використовує у своєму балансі за МСФЗ на початок періоду, можуть відрізнятися від тих політик, які він використовував на цю саму дату, використовуючи попередні стандарти бухгалтерського обліку. Остаточні коригування виникають внаслідок подій та операцій до дати переходу на МСФЗ. Отже, ці коригування повинні визнаватися безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на МСФЗ.

6. Всі вимоги щодо розкриття інформації повинні виконуватися згідно з МСФЗ, включаючи усі перекласифікації, як цього вимагають МСФЗ.

7. Порівняльна інформація за попередній період повинна бути подана у відповідності до МСФЗ (з деякими можливими винятками, наприклад, при застудванні МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»). Не вимагається подавати порівняльну інформацію більше, ніж за один рік.

8. Повинно бути представлено узгодження між стандартами обліку, які використовувалися раніше, та МСФЗ у розрізі: а) власного капіталу на дату переходу на МСФЗ та останньою річною звітністю представленою за старими стандартами обліку; б) прибутків чи збитків за цей же період з усіма примітками, необхідними для розуміння різниць, які виникнуть при переході на МСФЗ.

9. У загальному принципі МСФЗ 1 ретроспективного застосування стандартів є декілька добровільних звільнень та обов'язкових винятків. Звільнення від застосування вимог стандартів надаються у сферах обліку, де витрати на підготовку інформації перевищували б вигоду користувачів від такої інформації, і де, як вже було доведено на практиці, є важко зробити ретроспективне застосування, наприклад це стосується об'єднань бізнесу і пенсійних зобов'язань.

Як уже вказувалося, загальний принцип МСФЗ 1 — це принцип ретроспективного застосування. Датою переходу на МСФЗ встановлено «початок попереднього періоду, за який компанія може повністю подати порівняльну інформацію згідно з МСФЗ». Суб'єкт господарювання, який застосовує МСФЗ вперше, повинен підготувати початковий баланс на дату переходу на МСФЗ. Початковий баланс готується на основі МСФЗ 1 і його загального принципу ретроспективного застосування, включаючи добровільні звільнення та обов'язкові винятки, які наведені у стандарті. Не є необхідністю представляти початковий баланс згідно з МСФЗ зовнішнім користувачам звітності, але цей баланс є відправною точкою для підготовки першої звітності за МСФЗ.

Підготовка початкового балансу за МСФЗ може вимагати обрахунків або збору інформації, які раніше не робилися підприємством, коли вона використовувала національні стандарти бухгалтерського обліку. Наведемо приклад, як застосування МСФЗ може впливати на статті балансу на дату переходу на нові стандарти (табл. 2.4).

МСФЗ 1 установлює дві категорії винятків з принципу відповідності балансу суб'єкта господарювання на початок періоду кожному МСФЗ:

а) параграфи 13-25Г дозволяють звільнення від деяких вимог інших МСФЗ;

б) параграфи 26-34Б забороняють ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ.

Таблиця 2.4

ВЛИВ НА СТАТТІ БАЛАНСУ МСФЗ

Вимоги МСФЗ	Вплив на статті балансу
<i>Визнання активів та зобов'язань згідно МСФЗ</i>	Виникають нові статті: — Пенсійні плати; — Платіж на основі акцій; — Купівельні нематеріальні активи; — Похідні фінансові інструменти; — Активи і зобов'язання фінансової оренди; — Відстрочені податки.
<i>Невизнання активів та зобов'язань, якщо це непередбачено МСФЗ</i>	Не відображаються: — Забезпечення по яких немає юридичних чи фактичних зобов'язань; — Загальні резерви; — Внутрішньо створенні нематеріальні активи

Звільнення від вимог інших МСФЗ

Підприємство може вирішити використовувати одне або більше таких звільнень:

- об'єднання бізнесу (параграф 15);
- *справедлива вартість* або переоцінка як *доцільна собівартість* (параграфи 16-19);
- виплати працівникам (параграф 20);
- кумулятивні курсові різниці (параграфи 21 і 22);
- комбіновані фінансові інструменти (параграф 23);
- активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих і спільних підприємств (параграфи 24 і 25);
- визначення попередньо визнаних фінансових інструментів (параграф 25А);
- операції, платежі за якими здійснюються на основі акцій з використанням інструменту власного капіталу (параграфи 25Б і 25В);
- страхові контракти (параграф 25Г).

Підприємство не застосовує ці звільнення аналогічно іншим статтям.

Виятки з ретроспективного застосування інших МСФЗ

МСФЗ 1 забороняє ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ, пов'язаних з:

- припиненням визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань (параграф 27);
- обліком хеджування (параграфи 28-30);
- оцінками (параграфи 31-34);
- активами, класифікованими як утримувані для продажу, та припиненням діяльності.

Переваги використання фінансових звітів, складених за МСФЗ, такі:

а) об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансової звітності, складеної за МСБО;

б) задоволення потреб користувачів фінансової звітності завдяки активному підходу Ради з МСБО до відстеження змін цих потреб;

в) полегшення процесу гармонізації стандартів і, таким чином, підвищення зіставності і «прозорості» незалежно від країни або галузі;

г) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;

г) доступ до міжнародних ринків капіталу.

У багатьох ділянках обліку ретроспективне застосування МСФЗ вимагатиме значних витрат, що є недоцільним і непрактичним. Тому МСФЗ 1 містить звільнення від вимог МСФЗ при ретроспективному застосуванні. Усі ці звільнення є добровільними, компанія може змінити свої облікові політики ретроспективно у цих ділянках обліку, якщо вона вважає це доцільним. Отже, ці звільнення стосуються:

а) об'єднання бізнесу;

б) справедливої вартості або переоцінки як доцільної собівартості;

в) виплат працівникам;

г) кумулятивних курсових різниць;

д) комбінованих фінансових інструментів;

е) активів та зобов'язань дочірніх, асоційованих та спільних підприємств;

є) визначення попередньо визнаних фінансових інструментів;

ж) операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій;

з) страхових контрактів.

Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності визначила, що ретроспективно застосувати МСФЗ у деяких ситуаціях є дуже складно з високим ступенем надійності. Тому МСФЗ 1, крім добровільних звільнень, містить ще й перелік обов'язкових винятків від такого застосування, пов'язаних з:

- а) припиненням визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- б) обліком хеджування;
- в) оцінками;
- г) активами, які класифікуються для продажу, та припиненням діяльності.

Вимогою МСФЗ 1 є представлення у перших фінансових звітах компанії порівняльної інформації за попередній рік. Якщо компанія, яка подає свою звітність за попередній рік, представляє тільки вибіркові дані за цей період, то МСФЗ 1 не вимагає, щоб ця інформація готувалася згідно з МСФЗ. Натомість суб'єкт підприємництва повинен вказати, що порівняльна інформація підготовлена не за МСФЗ і вказати основні розбіжності, які виникають при застосуванні міжнародних стандартів. При цьому не вимагається розкривати суми цих розбіжностей.

Отже, необхідно два роки до досягненні повної відповідності з моменту складання першого балансу за МСФЗ:

- Фінансова звітність за МСФЗ представляє 2 періоди (зазвичай роки): звітний рік та попередній рік для порівняння.
- Належно складена фінансова звітність за МСФЗ починається з балансу на початок періоду, який оцінює активи та пасиви підприємства на основі критеріїв МСФЗ.
- Першу фінансову звітність у повній відповідності до МСФЗ може бути складено не раніш, ніж через два роки після дати такого балансу на початок періоду.

Слід зазначити, що правильність застосування МСФЗ засвідчується аудитом:

- Правильність застосування підтверджується в ході незалежного аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ
- Якщо аудитори надають позитивний висновок (*an unqualified opinion*), такий висновок свідчить про те, що фінансова звітність достовірно представляє фінансовий стан підприємства і складена у відповідності до чинних стандартів МСФЗ

Облікові політики, що їх компанія використовує у своєму балансі за МСФЗ на початок періоду, можуть відрізнятися від тих політик, які вона використовувала на цю саму дату, використовуючи попередні стандарти обліку. Остаточні коригування виникають внаслідок подій та операцій до дати переходу на МСФЗ. Отже,

компанія визнає ці коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на МСФЗ.

2.3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗА МСФЗ

Фінансова звітність допомагає управлінському персоналу здійснювати аналіз господарських операцій, подій та висловлювати власне професійне судження. Це, безумовно пов'язано зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації щодо господарських подій та операцій.

Згідно з МСБО 8, **облікова політика** — це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.

Основні терміни, що використовуються при застосуванні МСФЗ 8 узагальнено в табл. 2.5.

Значення облікової політики за МСФЗ є важливим, а її складанню і зміні приділяють велику увагу. Отже за МСФЗ, потрібно підготувати наказ (положення) про облікову політику.

Розробка підприємством облікової політики відповідно до МСФЗ є відповідальністю бухгалтерів підприємства (щодо її розробки) та управлінського персоналу (щодо затвердження).

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» наголошує на розкритті у примітках до фінансової звітності всіх ключових аспектів облікової політики. Повинні бути розкриті принципи, яких дотримується підприємство, і методи, використані для втілення в життя цих принципів (оскільки подібна інформація є істотною для визначення фінансового становища підприємства, спрямування потоків грошових коштів, а також для визначення результатів діяльності підприємства).

Міжнародні стандарти не регламентують структуру документу про облікову політику, але, як правило, складається з трьох розділів і додатків:

1. *Загальні положення.*
2. *Організаційний розділ.*
3. *Методичний розділ.*

Зупинимо увагу на інформаційному змісті даних розділів.

Таблиця 2.5

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ,
ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ
МСФЗ 8**

№	Терміни		Визначення
1	2	3	4
1	Зміна в обліковій оцінці	Change Accounting Estimate in	Це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.
2	Суттєвий	Significant	Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником.
3	Ретроспективне застосування	Retrospective Applications	Застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця політика застосовувалася завжди.
4	Перспективне застосування	Prospective Applications	Перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є: а) застосуванням нової облікової політики до операцій, крім подій та умов, що відбуваються після дати змінування облікової політики; б) визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Розділ «Загальні положення»

Тут описується, для яких цілей розроблений цей документ, коли та яким чином до нього можуть вноситися зміни. Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» компанія зобов'язана послідовно застосовувати вибрану облікову політику

Облікова політика за МСФЗ може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту, інтерпретації або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Тому якщо підприємство вирішить змінити, наприклад, облікову політику з нарахування амортизації (вибрати інший метод нарахування) у 2007 році, її доведеться проводити перерахунок щодо нарахованої амортизації за три попередніх роки (2004, 2005 та 2006 рр.). Такий перерахунок називають ретроспективним, і він є загальним правилом щодо відображення змін в обліковій політиці. При ретроспективному перерахунку коригується вступне сальдо за рахунком «Нерозподілений прибуток» а початок найбільш раннього періоду з поданих у звітності, складений за МСФЗ.

Ретроспективний перерахунок при зміні облікової політики можна не робити тільки при умові, якщо:

1. Цієї дії вимагає відповідний стандарт або інтерпретація. При цьому треба користуватися спеціальними перехідними положеннями, які будуть відображені в новому стандарті.

2. Підприємство прийняте рішення провести переоцінку активів за справедливою вартістю. Таку зміну відображають як переоцінку на певну дату звіту.

3. Підприємство не може достовірно визначити, вплинула зміна облікової політики тільки на конкретний період чи на всю звітність, складену згідно з МСФЗ. У цьому випадку доведеться застосовувати ретроспективний перерахунок з найбільш раннього періоду, а це може бути і поточний період, тобто «ретроспективи» не буде.

Організаційний розділ

У цьому розділі можуть бути такі підрозділи

1. *Загальні відомості про компанію.* Розкривається основна мета створення підприємства відповідно до статутних документів, перераховуються основні види діяльності (з їх докладним описом).

2. *Організація бухгалтерського обліку.* Даний підрозділ:

- указує, на який відділ покладене введення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, описується організаційна структура цього відділу. В основному на великих підприємствах ці функції закріплені за бухгалтерією та фінансовим відділом;

- відображає етапи документообігу та технологію обробки облікової документації, а також визначає, якими документами регламентований рух первинних документів на підприємстві, описує порядок їх створення, перевірки, порядок і строки передачі до бухгалтерії для відображення операцій у бухгалтерському обліку та здачі в архів. Обов'язково застерігається, які операції оформляються типовими формами первинної документації, а які — самостійно розробленими;

- фіксує порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

3. *Робочий план рахунків*. Усі підрозділи компанії повинні вести бухгалтерський облік за єдиним робочим планом рахунків, розробленим підприємством самостійно. МСБО не має готового плану рахунків. Порядок використання єдиного робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку між відділами та підрозділами компанії, повинен регламентуватися внутрішнім нормативним документом компанії.

Методичний розділ

Цей розділ повинен містити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, обраних виходячи з базових чи альтернативних підходів, які пропонуються міжнародними стандартами.

Важко дати будь-які уніфіковані рекомендації щодо розкриття інформації та формування розділів у методичному розділі облікової політики, оскільки кожна компанія має власну специфіку ведення господарської діяльності. Наприклад, тут можуть бути підрозділи, розкриття яких є процедурами бухгалтерського обліку основні з яких наведемо в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

ОСНОВНІ ПІДРОЗДІЛИ, ЩО РОЗКРИВАЮТЬСЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Найменування методичного підрозділу облікової політики	МСФЗ (IFRS) / МСБО (IAS)
<i>Базові аспекти розкриття інформації у фінансовій звітності</i>	1 «Перше застосування МСФЗ» (МСФЗ)
<i>Сегментована звітність</i>	14 «Звітність за сегментами» (МСБО)
<i>Консолідовані та окремі фінансові звіти</i>	27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» (МСБО)

Закінчення табл. 2.6

Найменування методичного підрозділу облікової політики	МСФЗ (IFRS) / МСБО (IAS)
<i>Основні засоби</i>	16 «Основні засоби» (МСБО)
<i>Нематеріальні активи</i>	38 «Нематеріальні активи» (МСБО)
<i>Запаси</i>	2 «Запаси» (МСБО)
<i>Втрати вартості активів</i>	36 «Зменшення корисності активів» (МСБО)
<i>Іноземна валюта</i>	21 «Вплив зміни валютних курсів» (МСБО)
<i>Інвестиції та інші фінансові активи</i>	39 «Фінансові інструменти: визнання й оцінка» (МСБО)
<i>Витрати за кредитами та позиками</i>	23 «Затрати за позиками» (МСБО)
<i>Пенсійні зобов'язання та інші виплати персоналу</i>	1 «Перше застосування МСФЗ» (МСФЗ) 19 «Виплати працівникам» (МСБО)
<i>Оренда</i>	17 «Оренда» (МСБО)
<i>Доходи і витрати</i>	18 «Дохід» (МСБО)
<i>Податок на прибуток</i>	12 «Податки на прибуток» (МСБО)

Слід зазначити, що облікова політика єдина для всіх підприємств (холдингу). І це є позитивним моментом для здійснення управління підприємством (холдингом), оскільки процес переходу на МСФЗ стосується бізнес-процесів усього підприємства (холдингу).

2.4. ОБЛІКОВИЙ ЦИКЛ ТА ПЛАН РАХУНКІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Послідовність етапів облікового процесу від аналізу господарських операцій до формування фінансової звітності та закриття рахунків називають **обліковим циклом**. Обліковий цикл складається із наступних етапів:

1. Проведення аналізу операцій на базі первинних документів.
2. Реєстрація операцій в Головному журналі.
3. Перенос проводок до Головної книги.

4. Корегування (трансформація) обліку в кінці звітної періоду за допомогою формування Трансформаційної таблиці.

5. Закриття рахунків в кінці звітної періоду.

6. Формування фінансової звітності.

В цілому обліковий цикл підприємства відображено на рис. 2.2.

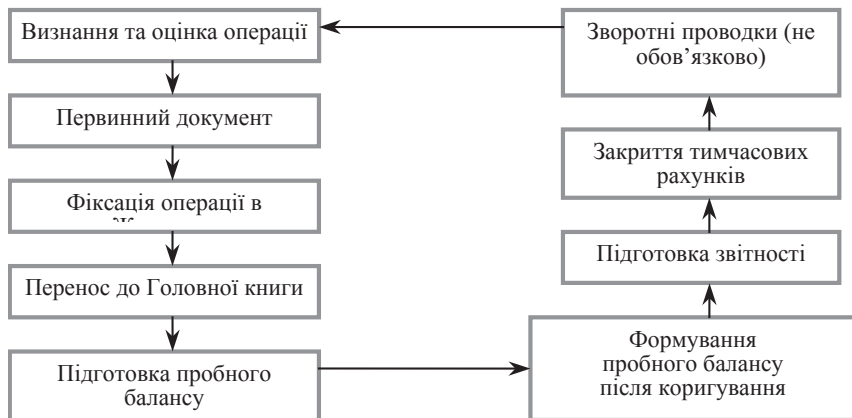


Рис. 2.2. Обліковий цикл при застосуванні МСФЗ

Отже, обліковий цикл необхідний для формування фінансової звітності підприємства та підготовки до наступного звітної періоду.

Для формування фінансової звітності бухгалтер має відобразити ті операції, що відносяться до поточного звітної періоду. Для цього необхідно провести відповідні розрахунки, аналіз та підготувати проекти документів. Всі ці документи називають *робочими документами*. У випадках, коли в Головній книзі чи журналі винайдено помилку, то вона має бути виправлена. Виправлення слід проводити за допомогою відповідних записів-проводок. *Коригуючі проводки* — це журнальні проводки, які здійснюються з метою коригування частини або повної суми некоректної журнальної проводки (як правило, метод червоного сторно). Звичайно кожна коригуюча проводка має підтверджуватись відповідними поясненнями.

Коригуючі (трансформаційні) проводки необхідні при:

- Нарахуванні:
 - нараховані витрати (accrued expenses);
 - нараховані доходи (accrued income/revenues).
- Передплата:
 - Попередньо оплачені витрати (deferred expenses);

- Попередньо оплачені доходи (deferred income/revenues).
- Інші коригування.

Нараховані витрати — це будь-які неоплачені витати, зобов'язання за якими виникли в поточному звітному періоді, хоча дані зобов'язання будуть погашені в майбутньому звітному періоді.

Нараховані доходи — це доходи, право на одержання яких виникло в поточному звітному періоді внаслідок реалізації товарів, наданих послуг чи виконаних робіт, але за які ще не надійшла оплата.

Підготовка трансформаційних записів наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ (КОРИГУЮЧІ) ПРОВОДКИ

Причина корегуючого запису	Вид рахунку		Приклад
	Дебетується	Кредитується	
Передплата (deferrals):			
Розподілення нарахованих витрат	Витрати	Активи	Попередньо сплачена оренда. Страхування. Оплата за навчання.
Розподілення нарахованих доходів	Зобов'язання	Доходи	Комісійні, одержані авансом
Нарахування (accruals):			
Доходи зароблені, але не одержані	Актив	Доходи	Комісійні, відсотки до одержання
Витрати понесені, але не оплачені	Витрати	Зобов'язання	Нарахована зарплата, відсотки

Трансформаційні проводки — це засіб ведення обліку за методом нарахування. При реєстрації трансформаційних записів в головному журналі та головній кризі складають *трансформаційний або пробний баланс*, що дозволяє легко сформувати звітність бухгалтером.

Трансформаційна таблиця містить одну графу для найменування рахунків або їх номерів та відповідними графами, які відображені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

ТРАНСФОРМАЦІЙНА ТАБЛИЦЯ

Найменування або номер Рахунку	Пробний баланс		Корегуючі проводки		Пробний баланс після коригування		Звіт про прибутки і збитки		Звіт про власний капітал		Баланс	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>
...												
Чистий прибуток												
<i>Разом</i>												

Процедура формування трансформаційної таблиці складається з шести етапів:

1. Вводяться сальдо рахунків до колонок пробного балансу і підраховуються підсумки (стовпці 2, 3).

2. Записуються корегуючі проводки та підраховуються підсумки (стовпці 4, 5).

3. Пробний баланс після коригування формується та підсумовується (стовпці 6, 7).

4. Переноситься сальдо відкоригованого пробного балансу до Звіту про прибутки та збитки та Звіту про Власний капітал (стовпці 8, 9, 10, 11).

5. Підсумовуються стовпці 12, 13.

6. Чистий прибуток або збиток переноситься з стовпців 8, 9 до 12, 13.

Згідно з вимогами міжнародних і національних стандартів з бухгалтерського обліку, до функцій фінансового обліку належить суцільна реєстрація господарських фактів (операцій), що мали місце у звітному періоді, за хронологічними та системними ознаками.

Для відображення господарських операцій застосовують систему рахунків фінансового обліку. Усю сукупність рахунків можна поділити на дві групи:

- Балансові (реальні) рахунки.
- Номінальні (тимчасові) рахунки (рис. 2.3).

Балансові рахунки мають залишки на кінець звітного періоду, на їх основі складається баланс підприємства. Своєю чергою, їх поділяють на такі підгрупи:

1. Рахунки активів. На цих рахунках, які є активними, відображають наявність і зміну (рух) різноманітних активів підприємства.

2. Рахунки зобов'язань. На цих рахунках, які є пасивними, відображають наявність та зміну заборгованості підприємства (короткострокові та довгострокові).

3. Рахунки власного капіталу. На цих рахунках, які також є пасивними, відображають наявність і зміну власного капіталу за звітний період.

4. Номінальні (тимчасові) рахунки призначено для обліку витрат підприємства за їх елементами та доходів за видами. Своєю чергою, номінальні рахунки поділяють на такі підгрупи:

5. Рахунки витрат. Це активні рахунки, які використовують для обліку, накопичення витрат за їх елементами впродовж звітного періоду. Наприкінці звітного періоду витрати з цих рахунків переносять на рахунок фінансових результатів, після чого їх закривають.

6. Рахунки доходів. Вони є пасивними й призначені для обліку, накопичення доходів за їх видами впродовж звітного періоду. Наприкінці звітного періоду доходи з цих рахунків переносять на рахунок фінансових результатів, після цього їх закривають.

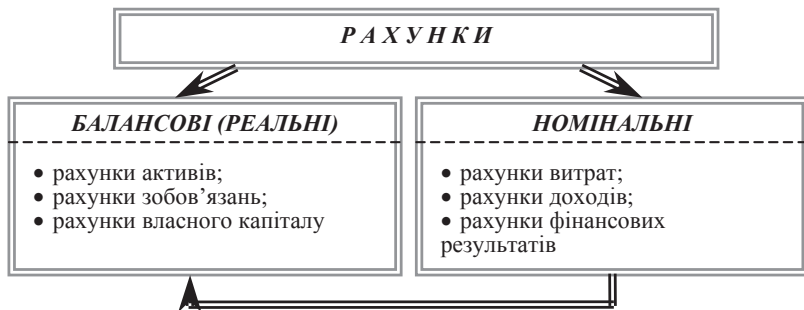


Рис. 2.3. Класифікація рахунків фінансового обліку

Рахунки за МСФЗ

Фінансова звітність підприємства формується за певний проміжок часу — звітний період. За датами господарські операції реєструються на рахунках, а потім узагальнюються з метою формування звітності. **Рахунки** за своєю сутністю є деталізацією звітності. Розглянемо підходи до формування плану рахунків (Chart of Accounts) на підприємствах, що використовують МСФЗ. Не дивлячись на відсутність уніфікованого переліку Плану рахунків в масштабах ЄС можна виділити загальні правила формування Плану рахунків за

міжнародними стандартами, які в свою чергу базуються на загальноприйнятому бухгалтерському рівнянні:

$$A = BK + З + Д - В$$

На англ. мові:

$$A = E + L + IN - EX,$$

де A — актив, asset;

BK або E — власний капітал або equity;

$З$ або L — зобов'язання або liability;

$Д$ або IN — дохід або income;

$В$ або EX — витрати або expenses.

Таким чином, в будь-якому Плані рахунків присутні, як мінімум, п'ять основних класів рахунків: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи та витрати. Схематично взаємозв'язок елементів звітності та рахунків відображено на рис 2.4.

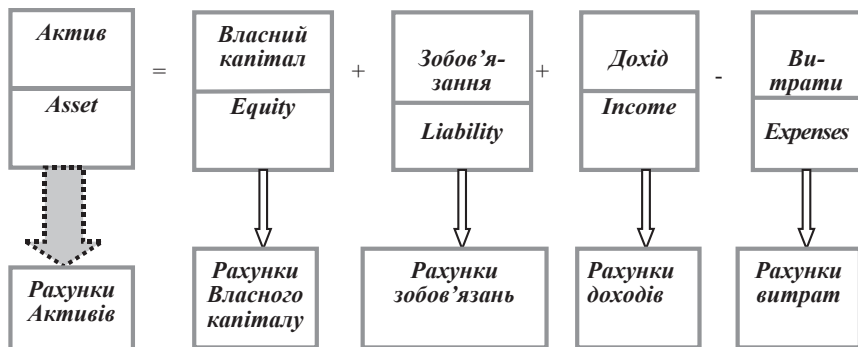


Рис. 2.4. Взаємозв'язок елементів звітності та рахунків

Виходячи з вищевикладеного матеріалу проведемо формування рахунків першого порядку **Активів (Asset)** для підприємств, що використовують МСФЗ (табл. 2.9)

Таблиця 2.9

КОДИ РАХУНКІВ АКТИВІВ (ASSET)

Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами (ACC 3)
A.01*	Грошові кошти та їх еквіваленти
A.02	Короткострокові фінансові інвестиції

Закінчення табл. 2.9

Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами (ACC 3)
<i>A.03</i>	Дебіторська заборгованість, нетто
<i>A.04</i>	Попередня оплата постачальникам та інші оборотні активи
<i>A.05</i>	Податки, що компенсуються та попередня оплата за податками
<i>A.06</i>	Товарно-матеріальні запаси
<i>A.07</i>	Основні засоби
<i>A.08</i>	Нематеріальні активи
<i>A.09</i>	Гудвіл
<i>A.10</i>	Довгострокові інвестиції
<i>A.11</i>	Довгострокова дебіторська заборгованість
<i>A.12</i>	Відстрочені податкові активи
<i>A.13</i>	Біологічні активи

* — позначення *A.* говорить про приналежність даного рахунку до активу, що відповідають критеріям визнання активів

Відповідно проведемо групування рахунків *Власного капіталу (Equity)* та *Зобов'язань (Liability)* та відобразимо в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

КОДИ РАХУНКІВ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ (EQUITY) ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ (LIABILITY)

Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами ACC3
<i>Власного капіталу (Equity)</i>	
<i>E.01*</i>	Статутний капітал
<i>E.02</i>	Емісійний фонд
<i>E.03</i>	Вилучений капітал
<i>E.04</i>	Додатковий оплачений капітал
<i>E.05</i>	Резерв переоцінки
<i>E.06</i>	Неоплачений капітал
<i>E.07</i>	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
<i>E.08</i>	Частка меншості
<i>E.09</i>	Ефект курсових різниць

Закінчення табл. 2.10

Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами АССЗ
Зобов'язань (Liability)	
L.01**	Кредиторська заборгованість
L.02	Аванси одержані від покупців та замовників
L.03	Інші короткострокові зобов'язання
L.04	Короткострокові позики
L.05	Короткострокова частка зобов'язань за довгострокові позики
L.06	Довгострокові позики
L.07	Відстрочені податкові зобов'язання
L.08	Доходи майбутніх періодів
L.09	Інші довгострокові зобов'язання

* — позначення **E.** говорить про приналежність даного рахунку до власного капіталу.

** — позначення **L.** говорить про приналежність даного рахунку до зобов'язань.

Наступні рахунки витрат і доходів узагальнюють, як фінансовий результат (**Profit and Loss**), що наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

КОДИ РАХУНКІВ ДОХОДІВ (INCOME) ТА ВИТРАТ (EXPENSES)

Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами АССЗ
PL.01*	Дохід від реалізації
PL.02	Собівартість реалізації
PL.03	Інші операційні витрати
PL.04	Витрати на збут
PL.05	Адміністративні витрати
PL.06	Фінансові доходи/витрати, нетто
PL.07	Інші операційні витрати
PL.08	Інші доходи/витрати, нетто
PL.09	Податок на прибуток
PL.10	Доля міноритарних акціонерів

* — позначення **PL.** говорить про приналежність даного рахунку до фінансових результатів.

Закриття рахунків витрат і доходів є обов'язковим в кінці кожного звітного періоду, так як ці рахунки є тимчасовими. Закриваються вони на рахунки власного капіталу. Процедuru закриття рахунків доходів та витрат на власний капітал можна розділити на два етапи:

I. Рахунки витрат і доходів закриваються на зведений рахунок прибутків та збитків (Income Summary) Рахунки доходів є пасивними, тому закриваються дебетом рахунку доходів та кредитом зведеного рахунку; а рахунки витрат є активними, тому закриваються кредитом рахунку витрат та дебетом зведеного рахунку прибутків та збитків. Таким чином на зведеному рахунку збираються за дебетом всі витрати та за кредитом доходи за звітний період. Сальдо такого рахунку надасть нам інформацію щодо чистого прибутку чи збитку за звітний період.

II. Зведений рахунок прибутків та збитків (Income Summary) закривається на рахунок власного капіталу.



Питання для самоперевірки до Розділу II

1. Розкрити суть Концептуальної основи МСФЗ.
2. Що таке фінансова звітність загального призначення?
3. Перерахувати основні складові Концептуальної основи МСФЗ.
4. В чому полягає мета фінансової звітності?
5. Які базові підходи лежать в процесі підготовки фінансової звітності?
6. В чому полягає принцип нарахування?
7. Перерахуйте якісні характеристики фінансової звітності. Приведіть приклади.
8. Скільки елементів фінансової звітності виділяє Концептуальну основу МСФЗ? Перерахуйте їх.
9. Які основні критерії визнання елементів фінансової звітності?
10. Розкрийте роль і значення оцінки при веденні обліку і формування звітності.
11. Які види оцінок існують при формуванні фінансової звітності?
12. Розкрийте суть фінансової концепції капіталу.
13. З чого починається перехід на МСФЗ?
14. Який Баланс називають Баланс за МСФЗ?

15. Що таке Перший звітний період за МСФЗ?
16. Розкрити суть облікової політики при формуванні звітності за МСФЗ.
17. Що таке обліковий цикл і з чого він складається?
18. Коли і для чого складаються коригуючі проводки? Приведіть приклади.
19. Для чого використовують трансформаційну таблицю? Що вона собою являє?
20. Які рахунки використовуються при обліку за МСФЗ?



Тести до Розділу II

1. Користувачі фінансових звітів є:
- a) інвестори, кредитори та керівники різних підрозділів;
 - b) працівники, постачальники, покупці та інші клієнти;
 - c) урядові установи та громадськість;
 - d) всі відповіді правильні.
2. Складові Концептуальної основи МСФО є:
- a) мета складання фінансової звітності, базові припущення, оцінка елементів фінансової звітності та концепції капіталу й забезпечення капіталу;
 - b) МСБО, МСФЗ та інтерпретації до них;
 - c) якісна характеристика інформації фінансової звітності елементи фінансової звітності та критерії визнання елементів фінансової звітності;
 - d) правильна відповідь а, с.
3. Фінансова звітність повинна складатися на базі:
- a) перевіреної та не перевіреної облікової інформації;
 - b) відповідних припущень, володіти відповідними якісними характеристиками і містити інформацію, що задовольняє критерії визнання і оцінки відповідним чином;
 - c) за наказом керівника;
 - d) правильна відповідь b, с.
4. Якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення означає:
- a) дохідливість;
 - b) доречність;

- с) зрозумілість;
 - д) правильна відповідь відсутня.
5. *Здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі характеризується:*
- а) доречністю;
 - б) зрозумілістю;
 - с) відносністю;
 - д) правильна відповідь відсутня.
6. *Інформація, що не містить помилок та упереджених суджень характеризується принципом:*
- а) доречності;
 - б) зіставності;
 - с) достовірності;
 - д) правильна відповідь відсутня.
7. *Цей принцип дає можливість користувачам звітності порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств і називається він принципом:*
- а) обачності;
 - б) прогнозованості;
 - с) тлумачення;
 - д) правильна відповідь відсутня.
8. *Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють такі елементи фінансової звітності:*
- а) активи, зобов'язання та власний капітал;
 - б) доходи та витрати;
 - с) активи, пасиви та витрати;
 - д) правильна відповідь а, б.
9. *Датою переходу на МСФЗ називають:*
- а) початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ;
 - б) кінець найостаннішого періоду, який охоплюють фінансові звіти або проміжний фінансовий звіт;
 - с) початок першого періоду, за який підприємство подає повну інформацію згідно з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах;
 - д) правильна відповідь відсутня.
10. *Пробний баланс:*
- а) має форму Балансу;
 - б) має довільну форму;
 - с) має визначену форму;
 - д) правильна відповідь відсутня.

Розділ III

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

3.1. ВИЗНАЧЕННЯ, ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності діяльності та стабільної перспективи росту є забезпеченість підприємства основними засобами в необхідній кількості та асортименті і, безумовно, більш повне їх використання. Теперішнє господарювання передбачає конкурентну боротьбу між різними контрагентами, переможцем в якій може стати саме той, хто залучає та найбільш ефективно використовує всі види наявних ресурсів.

Становлення та формування ринкових відносин передбачає постійне удосконалення організації обліку основних засобів на підприємстві.

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. МСБО 16 «Основні засоби» розкриває інформацію, що стосується визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації щодо основних засобів.

Відповідно до МСБО 16 **основні засоби** (*Fixed assets; Property, Plant and Equipment*) — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного періоду.

Таким чином, визначення розкриває наступні ознаки основних засобів:

- наявність матеріально-речової форми;
- цільовий характер використання в процесі нормальної господарської діяльності підприємства;
- тривалий строк використання.

Сфера застосування МСБО 16

МСБО 16 слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.

МСБО 16 *не застосовують* щодо:

- а) біологічних активів (МСБО 41 «Сільське господарство»);
- б) об'єктів, що призначені для продажу (МСФЗ 5 «Непоточні активи утримувані для продажу, і припинення діяльності»);
- в) права на корисні копалини, їх пошук та видобуток, а також нафти й природного газу (МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів»).

Вищеперераховані об'єкти є винятками і вони *не класифікуються* як основні засоби. Проте МСБО 16 застосовують до основних засобів, використаних для розробки або збереження активів, наведених в а) та б). Інші стандарти можуть вимагати визнання об'єкта основних засобів, що базується на підході, який відрізняється від підходу в цьому Стандарті. Наприклад, МСБО 17 «Оренда» вимагає від суб'єкта господарювання оцінювати визнання об'єкта орендованих основних засобів на основі передачі ризиків та винагород. Проте, у таких випадках цей Стандарт визначає інші аспекти облікового підходу до таких активів, включаючи амортизацію.

Підприємство має застосовувати цей Стандарт до нерухомості, що перебуває у процесі будівництва чи забудови для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, але яка ще не відповідає визначенню інвестиційної нерухомості в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». По завершенні будівництва чи забудови нерухомість стає інвестиційною нерухомістю і від суб'єкта господарювання вимагається застосовувати МСБО 40. Цей стандарт застосовується також до інвестиційної нерухомості, яка перебуває у процесі перебудови для тривалого майбутнього використання як інвестиційної нерухомості. Суб'єкт господарювання, який застосовує модель собівартості для інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО 40, має застосовувати модель собівартості МСБО 16.

Єдиного вартісного обмеження при визнанні активом основних засобів — не існує, але підприємство може його визначити самостійно. Наприклад, велике підприємство в обліковій політиці може вказати, що всі витрати вартістю менше 3000 не капіталізуються, а трактуються як витрати поточного періоду.

Таблиця 3.1

ВИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ ЗА МСБО 16

№	Терміни		Визначення
1	Балансова вартість	Carrying Amount	це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.
2	Вартість, визначена підприємством	Entity-Specific Value	це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його експлуатації, або які, за його очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.
3	Сума очікуваного відшкодування	Recoverable Amount	це більша з двох оцінок: чистої ціни продажу активу або вартості його використання.
4	Збиток від зменшення корисності	Impairment Loss	це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування

Сфера застосування П(С)БО 7

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7). Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності основних засобів необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО:

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- П(С)БО 9 «Запаси»;
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 15 «Дохід»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;

— П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Норми П(С)БО 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Норми П(С)БО 7 не поширюються на невідтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (наприклад, облік оренди).

Визнання за МСБО

Основні засоби відображуються в балансі підприємства, якщо відповідають загальним **критеріям визнання активів**, а саме:

- існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;
- його собівартість може бути достовірно визначена або оцінена.

Майбутня економічна вигода — це потенційна здатність активу сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів.

Запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються у прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду. Так само, якщо запасні частини та допоміжне обладнання можуть використовуватися тільки у зв'язку з об'єктом основних засобів, їх обліковують як основні засоби.

Визначення основних засобів не передбачає в якості обов'язкових критеріїв використовувати об'єкт, як засіб праці.

Підприємство має бути впевнене в тому, що йому належать всі майбутні винагороди, пов'язані з використанням отриманого активу, а також підприємство приймає всі ризики, пов'язані з володінням даного об'єкту. Така визначеність виникає тоді, коли вся користь і ризики перейшли до підприємства. А також придбання або виготовлення власними силами обов'язково формується за собівартістю, тому другий критерій має бути обов'язково визначатися.

Визнання за П(С)БО

Згідно з П(С)БО 7 *основні засоби* — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме:

Об'єкт основних засобів визнається активом ідентично міжнародним нормам.

Але слід зазначити, ще критерії визнання основних засобів такі, як:

- матеріальність (мають матеріальну форму);
- призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання — критерій вартості — використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації.

Прикладами основних засобів можуть бути земля, будинки, споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, офісні меблі тощо. Їх класифікацію за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 3.2.

П. 11. МСБО 16 розкриває те, що актив може бути придбаний з метою безпеки або охорони навколишнього середовища. Придбання основних засобів такого типу, хоча безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним підприємство для отримання майбутніх економічних вигод від його інших активів.

Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню як активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигод від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали.

Наприклад, виробник хімічної продукції може налагодити деякі нові процеси хімічної обробки для того, щоб вони відповідали вимогам з охорони довкілля щодо виробництва та зберігання небезпечних хімікатів; пов'язані з цим удосконалення заводу визнаються як актив, тому що без них підприємство не може виробляти та продавати хімічну продукцію. Проте остаточну балансову вартість такого активу та пов'язаний з нею актив перевіряють на зменшення корисності відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Таблиця 3.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
7	10	Основні засоби:	IAS 16	A.07	Основні засоби:
32	100	Інвестиційна нерухомість	IAS 40	A.07.10	Інвестиційна нерухомість
7	101	Земельні ділянки	IAS 16	A.07.01	Земля
7	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	IAS 16	A.07.01	Земля
7	103	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	IAS 16	A.07.02	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
7	104	Машини й обладнання	IAS 16	A.07.03	Комп'ютери та офісне обладнання
7	105	Транспортні засоби	IAS 16	A.07.04	Транспортні засоби
7	106	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	IAS 16	A.07.05	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
30	107	Робоча та продуктивна худоба	IAS 41, 2	A.06.06	Інші запаси
30	108	Багаторічні насадження	IAS 41	A.13	Біологічні активи
7	109	Інші основні засоби	IAS 16	A.07.07	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	11	Інші необоротні матеріальні активи	IAS 16	A.07	Основні засоби
7	111	Бібліотечні фонди	IAS 16	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)

7	112	Малоцінні необоротні МА	IAS 16	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	113	Тимчасові (нетитульні) споруди	IAS 16	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	114	Природні ресурси	IFRS 6	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	115	Інвентарна тара	IAS 16	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	116	Предмети прокату	IAS 40	A.07.06	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7	13	<i>Знос необоротних активів</i>	<i>IAS 16</i>	<i>A.07</i>	<i>Знос основних засобів</i>
7	131	Знос основних засобів	IAS 16	A.07.08	Знос основних засобів
7	132	Знос інших необоротних матеріальних активів	IAS 16	A.07.09	Знос інших необоротних матеріальних активів
7	15	<i>Капітальні інвестиції</i>	IAS 16	<i>A.07</i>	<i>Незавершене будівництво і не встановлене обладнання</i>
7	151	Капітальне будівництво	IAS 16	A.07.07	Незавершене будівництво і не встановлене обладнання
7	152	Придбання (виготовлення) основних засобів	IAS 16	A.07.07	Незавершене будівництво і не встановлене обладнання
7	153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	IAS 16	A.07.07	Незавершене будівництво і не встановлене обладнання
7	155	Формування основного стада	IAS 16	A.07.07	Незавершене будівництво і не встановлене обладнання

Звернемо увагу на відмінності та спільні аспекти при розгляданні термінів за міжнародними та національними стандартами. Порівняльна таблиця термінів щодо основних засобів, використовуваних у МСБО і П(С)БО наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

Визначення	МСБО	П(С)БО	Примітки
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Амортизація	4, 16	7	В П(С)БО зазначено, що в процесі амортизації розподіляється вартість, яка амортизується, а за МСБО — вартість активу.
Depreciation			
Активи, які амортизуються	4	—	За визначенням МСБО такі активи повинні відповідати трьом вимогам: по-перше, використовуватись у виробничій діяльності (постачаннях, послугах), адміністративних цілях чи для передачі в оренду; по-друге, за терміном використання перевищувати обліковий період і, нарешті, потрете — мати обмежений термін експлуатації
Depreciable Assets			
Вартість, яка амортизується	16	7	В П(С)БО це первісна чи переоцінена вартість необоротного активу за мінусом ліквідаційної, а МСБО ліквідаційна вартість віднімається від собівартості чи іншої суми, за якою даний актив відображається у фінансовій звітності
Depreciable Amount			
Балансова вартість	16	—	це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності
Carrying Amount			
Група основних засобів	—	7	Сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням й умовам використання необоротних матеріальних активів
Group of permanent assets			
Знос основних засобів	—	7	Сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання
Wear of permanent assets			

Продовження табл. 3.3

Визначення	МСБО	П(С)БО	Примітки
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Збиток від зменшення корисності	16	—	це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування
<i>Impairment Loss</i>			
Зменшення корисності	—	7	визначена як втрата економічної вигоди, обумовлена як різниця між залишковою вартістю активу й очікуваною сумою його відшкодування
<i>Use reduction</i>			
Ліквідаційна вартість	16	7	В П(С)БО говориться про те, що вона виражається в сумі коштів або вартості інших активів, очікуваних до одержання від реалізації (ліквідації) об'єкта за мінусом витрат, пов'язаних з реалізацією (ліквідацією). Сказане в МСБО можна виразити формулою: очікувана до одержання чиста вартість мінус витрати на вибуття
<i>Residual Value</i>			
Основні засоби	16	7	Дуже схожі, але П(С)БО до способів використання у виробничій, торгівельній й іншій діяльності додані ще соціально-культурні функції, традиційні для нас. Щодо терміну використання в П(С)БО говориться про термін більше року чи операційного циклу, якщо він більше року, а в МСБО про термін, що перевищує період, що має принципове значення, оскільки період може бути і менше року
<i>Fixed assets; Property, Plant and Equipment</i>			
Початкова вартість	—	7	це історична (фактична) собівартість у сумі коштів або справедливої вартості інших активів
Собівартість	16	—	це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення
<i>Cost</i>			

Закінчення табл. 3.3

Визначення	МСБО	П(С)БО	Примітки
1	2	3	4
Об'єкт основних засобів	—	7	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладам до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством
Подібні об'єкти	—	7	Об'єкти, що мають однакове функціональне призначення й однако-ву справедливую вартість

МСБО 16 не визначає одиницю виміру основних засобів, тому для визначення складу об'єкта основних засобів слід застосовувати судження з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства.

В обліку основних засобів існує чотири головних питання:

1. Правильність визначення суми за якою актив первинно обліковується після придбання або виникнення.

2. Розрахунок ставки зносу, за якою вартість активу повинна розподілятися на майбутні періоди.

3. Як зміни вартості після придбання повинні відображатися на рахунках і за умов можливого підвищення і зниження вартості.

4. Вибуття активу.

3.2. ДЖЕРЕЛА ВИНИКНЕННЯ ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Оцінка одне з головних питань, що його покликані регулювати міжнародні стандарти: оцінка активів, оцінка зобов'язань, оцінка капіталу. Перейдемо до вивчення питань оцінки основних

засобів, як різновиду активів. Об'єкт основних засобів, який задовольняє критерії визнання активом, *слід оцінювати за його собівартістю.*

Собівартість основних засобів (Cost) – це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта основних засобів включає:

1) купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок;

2) витрати, що безпосередньо пов'язані з доставкою активу і приведенням його в робочий стан необхідний для його використання за призначенням;

3) первісно оцінені витрати 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 з іншою метою ніж виробництво запасів протягом цього періоду.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат, є:

а) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 «Виплати працівникам»), які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;

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 вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання);

г) гонорари спеціалістам.

Далі наведено приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів:

а) витрати на відкриття нових потужностей;

б) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просування);

в) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);

г) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Методи оцінки основних засобів відповідно до стандартів, якими регулюється їх облік розглянемо в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

МЕТОДИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІДПОВІДНО ДО МСБО 16

Методи оцінки основних засобів		Суть методу
<i>Cost model</i>	<i>Модель собівартості</i>	За сумою сплачених (або належних до сплати) грошових коштів чи їх еквівалентів, або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання
<i>Revaluation model</i>	<i>Модель переоцінки</i>	Шляхом індексування відповідно до індексу зростання вартості переоцінюваного активу. В обліку переоцінка відображається одним із двох методів: 1) пропорційним і 2) методом списання накопиченої амортизації

Визнання витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт знаходиться у місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Отже, витрати, понесені при використанні чи переміщенні об'єкта, не включаються в балансову вартість такого об'єкта. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість об'єкта основних засобів:

а) витрати, понесені у той час, коли об'єкт, придатний до експлуатації, у спосіб визначений управлінським персоналом, ще слід ввести у дію або його експлуатують не на повну потужність;

б) первісні операційні витрати, такі як понесені під час формування попиту на продукцію об'єкта;

в) витрати на переміщення чи реорганізацію частини або всієї діяльності суб'єкта господарювання.

Деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з будівництвом чи забудовою об'єкта основних засобів, але вони не є необхідними для того, щоби доставити об'єкт до місця розташування або привести у стан, в якому він придатний до експлуатації, у спосіб визначений управлінським персоналом.

Вони складаються з операцій, які можуть відбуватися до діяльності з будівництва чи забудови або протягом такої діяльності. Наприклад, дохід можна заробляти шляхом використання будівельного майданчика як місця для стоянки автомобілів, поки не розпочнеться будівництво. Оскільки такі побічні операції не є необхідними для того, щоб доставити об'єкт до місця розташування або привести у стан, у якому він був придатний до експлуатації, у спосіб визначений управлінським персоналом, дохід та пов'язані з ним витрати на побічні операції визнаються у прибутку чи збитку та включаються до відповідної класифікації доходу та витрат.

Собівартість активу, створеного власними силами, визначається 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 активу для продажу (див. МСБО 2). Отже, при визначенні таких витрат будь-яких внутрішніх прибутків не враховують. Так само, собівартість понаднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці чи інших ресурсів, витрачених при будівництві активу власними силами, не включається до собівартості активу. МСБО 23 «Витрати на позики» встановлює критерії для визнання відсотків як компоненту балансової вартості об'єкта основних засобів, збудованого власними силами.

Основні напрямки утворення основних засобів на підприємстві відображено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Основні джерела утворення основних засобів

Основні засоби виникають внаслідок наступних подій:

- придбання за грошові кошти;
- в кредит;
- обмін або не грошові операції;
- як подарунок від іншої юридичної або фізичної особи;
- шляхом самостійного створення або будівництва;
- придбання землі.

І. Придбання за грошові кошти

Первісна вартість такого активу включає:

— купівельна вартість (за виключенням знижок);

- мито та митні збори;
- суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- витрати зі страхування ризиків доставки;
- витрати на монтаж, налагодження та запуск;
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням об'єкту.

Приклад

? Підприємство придбало обладнання на суму 60 000 \$ (у тому числі ПДВ — 10 000).

Крім того, підприємство понесло такі витрати, грн:

залізничний тариф	9 000
витрати на транспортування від станції на підприємство	900
витрати зі страхування	8 100
оплата праці монтажників	600

! Виходячи з цього, первісна вартість придбаного обладнання визначається наступним чином:

$$60\,000 - 10\,000 + 9\,000 + 900 + 8\,100 + 600 = 68\,600 \text{ грн.}$$

За МСБО і П(С)БО при умові, що І подія є одержання об'єкту, відображується наступними записами, що зазначені в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано обладнання за договором поставання	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	50000
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості обладнання за договором	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви податкових зобов'язань	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	10000

Закінчення табл. 3.5

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
		641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
3	Проведено оплату за договором постачання	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	A.01.02 Грошові кошти в банках в гривнях	60000
		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	31 «Рахунки в банках»	
4	Витрати на страхування і транспортування	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	L.03.014 Інші поточні зобов'язання	15000 (9000+ 900+ 8100- 3000)
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
5	Відображено суму ПДВ	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви податкових зобов'язань	L.03.14 Інші поточні зобов'язання	3000
		641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
6	Витрати щодо оплати праці монтажників	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	L.03.02 нарахована заробітна та відповідні податки та премії	600
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	66 «Розрахунки з оплати праці» 65 «Розрахунки за страхуванням»	
7	Проведено оплату страхових і транспортних послуг	L.03.14 Інші поточні зобов'язання	A.01.02 Грошові кошти в банках в гривнях	18000
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	31 «Рахунки в банках»	
8	Введено в експлуатацію обладнання	A.07.03 Комп'ютери та офісне обладнання	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	4 550
		106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	

За МСБО і П(С)БО при умові, що І подія є попередня оплата за об'єкт, відображується наступними записами, що зазначені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено грошові кошти за договором купівлі основних засобів (авансом)	A.04.01 Передплата постачальникам	A.01.02 Грошові кошти в банках в гривнях	15 000
		371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви поточних податкових зобов'язань	A.05.03 ПДВ до повернення або переплата по ПДВ	2500
		641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	
3	Одержано об'єкти основних засобів	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	12 500
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
4	Відображено суму ПДВ	A.05.03 ПДВ до повернення або переплата по ПДВ	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	2500
		644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
5	Відображено зарахування заборгованості	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	A.04.01 Передплата постачальникам	15 000
		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	

II. В кредит

Згідно МСБО 16, п. 23 основні засоби, що були придбані на умовах відстрочки платежу на період, що перевищує звичайні умови оплати, *собівартість визначається* тією сумою, що необхідно було сплатити за умов термінової оплати. Різниця між даною величиною та сумарними виплатами визнається витратами на оплату відсотків за кредит (базовий підхід) або капіталізується (альтернативний підхід).

Витрати за позиками, що підлягають капіталізації:

- відсотки за позиками (облігаційними, необлігаційними) і банківськими кредитами, як довгостроковими, так і короткостроковими, включаючи овердрафт;
- амортизацію дисконту або премії за випущеними облігаціями;
- додаткові витрати, понесені у зв'язку з отриманням кредиту/позики, наприклад витрати на емісію облігацій (ці витрати капіталізуються так само поступово, як амортизується премія або дисконт);
- лізингові платежі за мінусом амортизації об'єкта лізингу, у разі якщо за умовами договору амортизацію нараховує лізингодавець, а відповідно, лізингоодержувач цю суму відшкодовує у платежах;
- курсові різниці, що виникають при користуванні кредитами/позиками в іноземній валюті.

III. Обмін або негрошові операції

Згідно МСБО 16, п. 24 Об'єкт основних засобів може бути придбаний в обмін на немонетарний актив або комбінацію монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого об'єкта оцінюють за ***справедливою вартістю***, крім випадків, коли:

- а) в операції обміну відсутня комерційна сутність;
- б) справедливу вартість ані отриманого активу, ані відданого активу неможливо достовірно визначити.

Підприємство визначає чи має операція обміну комерційну сутність шляхом аналізу майбутніх змін грошових потоків в результаті операції. Операція обміну має комерційну сутність, якщо:

- а) структура грошових потоків отриманого активу відрізняється від структури грошових потоків переданого активу; або
- б) різниця за справедливою вартістю обмінних активів.

З метою визначення, чи має обмінна операція комерційну сутність, визначена підприємством вартість має відображати грошові потоки після оподаткування.

Приклад.

?

Підприємство обміняло своє обладнання на автомобіль іншого підприємства. Відомо, що справедлива вартість автомобіля 50 000 \$, а балансова вартість обладнання складає 45 000 \$ (Первісна вартість — 60 000, накопичувальна амортизація — 15 000) Відбулася доплата 5 000.

!

Виходячи з цього, будуть складені наступні проводки:

Дт А.07.04 «Транспортні засоби» 50 000

Дт А.07.08 «Знос основних засобів: обладнання»
15 000

Кт А.07.03 «Комп'ютери та офісне обладнання»
60 000

Кт А.01 «Грошові кошти» 5 000

Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартістю є **балансова вартість відданого активу**.

Приклад.

?

Підприємство обміняло своє обладнання на офісні меблі іншого підприємства. Відомо, що балансова вартість обладнання складає 290 000 \$ (Первісна вартість — 320 000, накопичувальна амортизація — 30 000) Справедлива вартість офісних меблів не можна визначити чи оцінити з певною достовірністю.

!

Виходячи з цього, будуть складені наступні проводки:

Дт А.07.03 «Комп'ютери та офісне обладнання» 290 000

Дт А.07.08 «Знос основних засобів: обладнання» 30 000

Кт А.07.03 «Комп'ютери та офісне обладнання» 320 000

IV. Як подарунок від іншої юридичної або фізичної особи

МСБО згадують, що мають місце випадки, коли державні органи передають, як подарунок основні засоби будь-якому підприємству в якості стимулювання розташування виробництва в тому чи іншому районі. Це робиться з метою посилення місцевої податкової бази і підвищення зайнятості населення.

Акціонери можуть передавати основні засоби, як подарунок підприємству в періоди фінансових труднощів.

Дарунок — це не двостороння передача, а передача в одному напрямку. Немонетарний актив, отриманий в результаті односторонньої передачі оцінюється за справедливою вартістю, яка визначена експертним шляхом, або на основі документів на передачу.

За МСБО та П(С)БО дані операції відображаються такою кореспонденцією, яка наведена в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображена вартість безоплатно одержаних основних засобів	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	E.04.01 Додатково оплачений капітал
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги
		152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви податкових зобов'язань	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги
		641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4	Проведено оплату транспортування та монтажу	L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	A.01.02 Грошові кошти в банках в гривнях
		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	31 «Рахунки в банках»
5	Зарахування безоплатно одержаного об'єкта до складу основних засобів	A.07.03 Комп'ютери та офісне обладнання	A.07.07 Незавершене будівництво і не встановлене обладнання
		106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

- справедливою вартістю (базовий підхід);
- за номінальною вартістю (альтернативний підхід).

104

- накладні витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;

- вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;
- оплату послуг фахівців (архітекторів, юристів тощо).

Собівартість основних засобів, збудованих власними силами, відображується записом:

Дт А.07 «Основні засоби»

Кт А.07.07 «Капітальне будівництво».

За П(С)БО дані операції відображуються такою кореспонденцією, яка наведена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Фактичні витрати на спорудження і виготовлення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»
			65 «Розрахунки за страхуванням»
			66 «Розрахунки з оплати праці»
			20 «Виробничі запаси»
			та інші
2	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

VI. Придбання землі

Земля — це актив, який не амортизується, так як вважається, що його вартість не зменшується з часом. В результаті здійснення господарської діяльності, коли відбувається її виснаження, для усунення якого необхідні капітальні вкладення. Земля, яка не використовується в операційній діяльності, а утримується з метою перепродажу в обліку має бути відокремлена. Всі витрати, пов'язані з придбанням Землі та доведенням його до стану, придатного для використання формують її первісну вартість або собівартість та показують на **Дт** рахунку «Земля». До початкової вартості Землі можуть включатися:

- купівельна вартість;
- комісійні винагороди, що сплачені ріелтерам;
- податки при купівлі;

- гонорари юристам;
- витрати на осушення, вирівнювання та покращення;
- інші прямі витрати, пов'язані з об'єктом Земля.

При купівлі землі часто виникають додаткові витрати, такі як комісійні ріелтерам, послуги юриста, геодезичні роботи і т.д. Ці витрати відображаються за Дт-ом «Земля».

Приклад.

? Підприємство купує ділянку землі для нової діяльності. Вартість землі — 110 000 \$, послуги брокера — 1000; послуги юриста — 1200; за руйнування старої будівлі — 18 000; ліквідаційна вартість якої — 6000; вирівнювання землі — 400.

!
$$\text{Дт «Земля»} = 110\,000 + 1000 + 1\,200 + 18\,000 - 6000 + 1000 + 400 = 125\,600 \$$$

Після проведеного аналізу первісної оцінки об'єктів основних засобів сформуємо особливості за МСБО 16 та П(С)БО 7 і узагальнимо в табл. 3.9.

Якщо земля купується з метою будівництва будівлі вартість знищення існуючих конструкцій та інших перепон капіталізується на рахунок землі. Виручка від реалізації матеріалів, отриманих від ліквідації конструкції, зменшують дані витрати. Але якщо земля вже знаходиться у власності підприємства, а існуюча конструкція знищується з метою створення майданчика для нового будівництва, то витрати пов'язані із зносом не капіталізуються на рахунок землі, а збільшують збитки або скорочують прибуток при вибутті старої конструкції.

Певні види озеленіння та покращення земель, якщо вони постійні включаються до вартості землі (озера, лісні насадження, ландшафтний дизайн і т.д.). Якщо земля утримується з метою інвестицій або оренди, то витрати з оплати податків на власність і страхування капіталізуються тільки на протязі періоду підготовки до продажу чи оренди.

3.3. АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

МСБО 16 визначає *амортизацію* (*Depreciation*) як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

ФОРМУВАННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МСБО 16 ТА П(С)БО 7

Напрям	Визначення первісної вартості основних засобів	
	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
виробничі витрати	<p>а) ціни його придбання, включаючи імпортні мита та не відшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінних знижок.</p> <p>б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації у спосіб визначений управлінським персоналом.</p> <p>в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли його купують, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.</p>	Оцінюються аналогічно
кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
обмін або операції не грошової	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподільний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подільний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітного періоду

Закінчення табл. 3.9

Напря́м	Визначення первісної вартості основних засобів	
	МСБО 16	ПСБО 7
1	2	3
шляхом само- стійного ство- рення або придбання	Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу. Якщо підприємство виробляє подібні активи для продажу в звичайному ході бізнесу, собівартість активу така сама, як і собівартість будівництва активу для продажу (див. МСБО 2). Так само, собівартість понаднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці чи інших ресурсів, витрачених при будівництві активу власни-ми силами, не включається до первісної вартості активу.	Оцінюються аналогічно
за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (§28), якщо таке фінансування було пов'язане з при-дбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а ви-сувається лише як альтернативний іншому методу — методу визнання гран-тів у доходах.	При первісному визнанні придбаних за ра-хунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих акти-вів на суму отриманих коштів зменшується.
за рахунок пайових інструментів	Оцінка об'єктів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (ак-цій, опціонів на акції) регулюється МСБО 2. Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція ві-дображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) — дебетується також раху-нок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у націона-льному обліку не опрацьовано. У національних ПСБО розрахунки з ви-користанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам
як внесок до статистично- го капіталу	Не передбачено	Потоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

Висувають наступні вимоги до амортизації об'єктів основних засобів:

- вартість, що амортизується об'єкта основних засобів має списуватись систематично на протязі строку корисної експлуатації;
- метод амортизації, що використовує підприємство повинен відображувати процес використання ним економічних вигід даним об'єктом;
- амортизаційні відрахування за кожний період визнаються витратами, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості інших об'єктів основних засобів.

Терміном корисної експлуатації (*Useful Life*) є період, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Однією з головних умов підвищення ефективності відтворювальних процесів є оптимальність термінів експлуатації основних засобів, і передусім активної їх частини, відповідно до первинного технологічного призначення. При цьому як скорочення, так і подовження терміну експлуатації по-різному впливають на ефективність відтворення та використання об'єктів основних засобів.

Скорочення термінів експлуатації основних засобів, з одного боку, уможливорює прискорення їх оновлення, зменшення морального старіння, зниження ремонтно-експлуатаційних витрат, а з іншого, — зумовлює зростання собівартості продукції за рахунок амортизаційних сум, потребує більших за обсягом інвестиційних ресурсів для нарощування потужностей.

Подовження періоду функціонування основних засобів дає змогу зменшити обсяг щорічної заміни спрацьованих об'єктів основних засобів й за рахунок цього спрямовувати більше ресурсів на розширене відтворення.

Саме тому терміни експлуатації машин і устаткування мають бути оптимальними, тобто такими, що забезпечують найменші витрати суспільної праці на їх виготовлення і використання у виробничому процесі протягом усього періоду їх функціонування.

Вибір часового чи натурального вимірника терміну корисної експлуатації основних засобів залежить від функціональної корисності об'єкта. Строк корисної експлуатації має велике значення при розрахунку амортизації основних засобів. Необхідно зупинитися на трьох основних характерних рисах даного показника. По-перше, всі об'єкти основних засобів, за винятком, землі, з часом втрачають здатність приносити економічну вигоду, і тому мають обмежений термін корисного використання. По-друге, значення цього показника неможливо визначити одразу після введені об'єкта в облік.

По-третє, строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів кожне підприємство визначає самостійно, виходячи з конкретних умов діяльності. Тому строк корисної експлуатації на одних і тих самих засобів на різних підприємствах може відрізнятися.

Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є значною по відношенню до загальної собівартості цього об'єкта, слід амортизувати окремо.

Вартість, яка підлягає амортизації (*Depreciable Amount*), розраховують як різницю між собівартістю активу (або іншою сумою, що замінює його собівартість у балансі) та його ліквідаційною вартістю.

Ліквідаційною вартістю (*Residual Value*) є оцінена сума, яку підприємство зараз очікує отримати від продажу активу після вирахування оцінених витрат на продаж, якщо цей актив вже є у віці та стані, очікуваному наприкінці терміну його корисної експлуатації.

Інакше кажучи, якщо підприємство придбало автомобіль за 90 000 у.о. та розраховує продати його через 5 років за 11 000 у.о., а витрати на продаж очікуються в межах 4000 у.о., тоді: *Вартість автомобіля, що підлягає амортизації* = $90\,000 - (11\,000 - 4000) = 83\,000$ у.о.

За МСБО 16 п. 55 амортизація активу розпочинається тоді, коли він на місці і в стані придатному до використання. Нарахування амортизації припиняється, коли припиняється визнання об'єкту активом (коли він вибуває або якщо ніяких економічних вигід не очікується від його використання або вибуття).

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку.

Класифікація методів амортизації основних засобів:

I. Ґрунтуються на часі використання основних засобів:

1. Рівномірної амортизації:

а) прямолінійний метод списання.

2. Прискореної амортизації:

а) суми років;

б) зменшення залишку;

в) подвійного зменшення залишку.

3. Уповільненої амортизації:

а) амортизаційного фонду;

б) ануїтету.

II. Ґрунтуються на кількості одиниць отриманого від використання об'єкта основних засобів:

1. Суми одиниць продукції.

З метою тлумачення вищевказаних методів та можливості порівняння розглянемо один приклад для всіх методів.

Приклад.



Підприємство придбало автомобіль 1 січня 2007 року за 10 000 \$ (Собівартість — СВ). Даний об'єкт основного засобу припускається використовувати на протязі 5 років (Термін корисного використання — Т), або коли пробіг перевищить 500 000 тис. кілометрів (Термін корисного використання — t). Ліквідаційна вартість (ЛВ) оцінена в 1000 \$. Відповідно до облікової політики амортизація починає нараховуватись з початку місяця, якщо об'єкт було придбано до 15-ого числа або з наступного, якщо після.



СВ = 10 000

ЛВ = 1000

Т = 5 р. або 500 000 км.

Метод прямолінійного списання (Straight-Line Method)

Амортизація нараховується рівними частками на протязі строку корисного використання.

Річна норма амортизації (А) розраховується як відношення суми, що амортизується (СВ – ЛВ) до терміну корисного використання (Т):

$$A = \frac{СВ - ЛВ}{Т};$$

За нашим прикладом розрахунок буде наступним:

$$A = \frac{10\,000 - 1000}{5} = 1800.$$

Результати розрахунків за прямолінійним методом відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.10)

Таблиця 3.10

РЕЗУЛЬТАТИ МЕТОДУ ПРЯМОЛІНІЙНОГО СПИСАННЯ

Рік	СВ або первісна вартість	Амортизаційні витрати за рік	Накопичувальна амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	10 000	1 800	1 800	8 200
2	10 000	1 800	3 600	6 400
3	10 000	1 800	5 400	4 600
4	10 000	1 800	7 200	2 800
5	10 000	1 800	9 000	1 000

Метод суми років (Sum-of-the Years-Digits Method)

Сума років — це результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

Річна норма амортизації (A) розраховується як добуток суми, що амортизується ($CB - LB$) кумулятивного коефіцієнту (K_k):

$$A = (CB - LB) \times K_k;$$

Існує декілька етапів розрахунку при використанні даного методу:

1) розрахуємо суму чисел терміну корисної експлуатації: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$, а якщо термін досить тривалий використовується формула розрахунку кумулятивного числа (K_k)

2) Записуємо в зворотному порядку числа терміну експлуатації: 5, 4, 3, 2, 1 та ділимо на кумулятивне число. Отже, в 1-ий рік $K_k = 5/15$; 2-ий — $4/15$; 3-ий — $3/15$, 4-ий — $2/15$; 5-ий — $1/15$.

Результати розрахунків за методом суми років відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.11)

Таблиця 3.11

РЕЗУЛЬТАТИ МЕТОДУ СУМИ РОКІВ

Рік	CB або первісна вартість	Амортизаційні витрати за рік	Накопичувана амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	10 000	$9\,000 \times 5/15 = 3\,000$	3 000	7 000
2	10 000	$9\,000 \times 4/15 = 2\,400$	5 400	4 600
3	10 000	$9\,000 \times 3/15 = 1\,800$	7 200	2 800
4	10 000	$9\,000 \times 2/15 = 1\,200$	8 400	1 600
5	10 000	$9\,000 \times 1/15 = 600$	9 000	1 000

Метод зменшення залишку (Diminishing Balance Method)

Амортизаційні відрахування розраховуються як добуток балансової вартості (BB) в кінці періоду та річного відсотка амортизації ($\%A$):

$$A = BB \times \%A.$$

Річний відсоток має особливості розрахунку:

$$\%A = 1 - \sqrt[5]{\frac{LB}{CB}} = 1 - \sqrt[5]{\frac{1000}{10000}} = 1 - 0,631 = 0,369 = 37\%$$

При розрахунку, ліквідаційна вартість не береться до уваги, за виключенням, останнього року, коли сума зносу лімітується величиною, необхідною для зменшення чистої балансової вартості активу до ліквідаційної.

Результати розрахунків за методом суми років відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

РЕЗУЛЬТАТИ МЕТОДУ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКУ

Рік	СВ або первісна вартість	Амортизаційні витрати за рік	Накопичувана амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	10 000	$10\,000 \times 37\% = 3\,700$	3 700	6 300
2	10 000	$6\,300 \times 37\% = 2\,331$	6 031	3 969
3	10 000	$3\,969 \times 37\% = 1\,469$	7 500	2 500
4	10 000	$2\,500 \times 37\% = 925$	8 425	1 575
5	10 000	575	9 000	1 000

Метод подвоєного зменшення залишку (Double-Declining-Balance Method)

Відповідно до даного методу як норму амортизації (A_n) використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання:

$$A = 2 \times A_n \times \text{БВ} = 2 \times (100:5) \times \text{БВ} = 40\% \times \text{БВ}$$

Результати розрахунків за п методом подвоєного зменшення залишку відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

РЕЗУЛЬТАТИ МЕТОДУ ПОДВОЄНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКУ

Рік	СВ або первісна вартість	Амортизаційні витрати за рік	Накопичувальна амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	10 000	$10\,000 \times 40\% = 4\,000$	4 000	6 000
2	10 000	$6\,000 \times 40\% = 2\,400$	6 400	3 600
3	10 000	$3\,600 \times 40\% = 1\,440$	7 840	2 160
4	10 000	$2\,160 \times 40\% = 864$	8 704	1 296
5	10 000	296	9 000	1 000

Вслід відзначити, що при розрахунку сум амортизаційних відрахувань ліквідаційна вартість не береться до уваги.

Метод амортизаційного фонду (Sinking Fund Method)

Даний метод використовується, як правило, на комунальних підприємствах та господарських об'єктах, що займаються операціями з нерухомістю.

Метод амортизаційного фонду дозволяє поступово накопичити кошти під час експлуатації об'єкту основного засобу, які будуть необхідні

Відповідно до методу амортизаційного фонду одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, яка дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або на депозитний рахунок в банк під відсотки. Отримані доходи від інвестицій або вкладів також зараховують до амортизаційного фонду або фонду погашення.

Таким чином, амортизаційний фонд формується за рахунок амортизаційних відрахувань та отриманого доходу від вкладень у вигляді відсотків.

Відсотки — це дохід, що отримує підприємство від надання капіталу в борг у вигляді різних форм (займав, кредитів і т.д.), або від інвестицій виробничого чи фінансового характеру.

Відсотки, які застосовуються до одної і тої ж суми на протязі всього періоду нарахування називають *простими*. Наприклад, надано кредит у розмірі € 10 000 на 2 роки за простою ставкою 10 % річних. Відсотки за 2 роки розраховують: $10\,000 \times 10\% \times 2 = 2\,000$ €.

Складні відсотки — відсотки, що отримані при реінвестуванні, тобто відсоток, що виплачений і приєднаний до основної суми.

Вирахування складних відсотків — це процес, зворотній дисконтуванню, так як за допомогою складних відсотків визначається майбутня вартість готівки в теперішній час.

Приклад. € 1 000 було покладено в банк на депозитний рахунок під 10 % річних при умові виплати % в кінці року:

- через рік вартість була наступна:

$$1000 \times (1 + 10\%) = 1000 \times (1,10) = 1100 \text{ €}$$

Виплати за відсотками склали 100 €.

- через два роки вартість вкладених коштів була:

$$1100 \times (1 + 10\%) = 1100 \times (1,10) = 1210 \text{ €}$$

Виплати за відсотками в кінці другого року склали 110 €.

- Виплати за відсотками в кінці третього року склали 121 €.

Даний приклад можна викласти в іншій формі, а саме:

- За перший рік $1000 \times 1,1 = 1100$;
- За другий $1000 \times 1,1 \times 1,1 = 1210$;
- За третій $1000 \times 1,1 \times 1,1 \times 1,1 = 1331$.

Даний приклад містить методику визначення вартості інвестицій при розрахунку майбутньої і теперішньої вартості грошових потоків.

Майбутня вартість — це вартість в майбутньому інвестованих зараз грошових коштів. Для визначення такої вартості використовують процедуру складних відсотків у вигляді формули:

$$FV = PV \times (1 + r)^n,$$

де FV — майбутня вартість інвестицій через n років;

PV — сума, що вкладена в теперішній момент часу;

r — ставка відсотку ($10\% = 0,10$);

n — кількість років розрахункового періоду.

Приклад.



Підприємство інвестує 40 000 \$ під 8 % річних. Яка буде вартість через 6 та 10 років.



через 6 років: $FV = 40\,000 \times 1,5869 = 63\,476\ \$$

через 10 років: $FV = 40\,000 \times 2,1589 = 86\,356\ \$$

Поточна вартість є зворотна майбутній і розраховується наступним чином:

$$PV = \frac{FV}{(1 + r)^n}.$$

Приклад.



Підприємство планує отримати через 5 років 65 000 \$ під 6 % річних. Яка буде вартість поточних інвестицій.



$PV = 65\,000 / 1,5869 = 40\,960\ \$$

Для розрахунку амортизації за методом амортизаційного фонду слід користуватися наступною формулою:

$$A = \frac{CB - LB}{\text{Майбутня вартість одиниці анuitету}}.$$

Ануїтет (фінансова рента) — це потік однонаправлених платежів з однаковим інтервалом між поступовими платежами на протязі певної кількості років.

Можна виділити наступні характерні риси ануїтету:

- величина кожного окремого платежу;
- часовий інтервал між поступовими платежами (період ануїтету);
- строк від початку ануїтету до кінця його останнього періоду;
- ставка відсотка, що використовується при нарощуванні або дисконтуванні платежів.

Ануїтет, для якого платежі здійснюються на початок існуючих інтервалів має назву ануїтет **пренумерандо**; якщо в кінці ануїтет **постнумерандо**.

Розрахунок майбутньої вартості одиниці ануїтету відображено в додатку 1.

Додамо до нашого прикладу те, що автомобіль амортизується за допомогою створення амортизаційного фонду вкладанням грошових коштів на депозит під 4 % річних. Результати розрахунків відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ
ЗА МЕТОДОМ АМОРТИЗАЦІЙНОГО ФОНДУ (АФ)**

Рік	СВ або первісна вартість	Відрахування до АФ	% на залишок АФ (4 %)	Разом збільшення АФ та витрати на амортизацію	Накопичувана амортизація та залишок АФ	Балансова вартість на кінець року
1	2	3	$4=6*0,04$	$5=3+4$	6	$7=2-6$
1	10 000	1662	—	1662	1662	8338
2	10 000	1662	66	1728	3390	6610
3	10 000	1662	136	1798	5188	4812
4	10 000	1662	208	1870	7058	2942
5	10 000	1662	282	1942	9002	998

Метод ануїтету (Annuity Method)

Даний метод використовується з метою зменшення суми нарахованої амортизації шляхом за рахунок відсотків від вкладання вілньних грошових потоків. При чому перша сума вкладу дорівнює первісній вартості об'єкту.

Відповідно до методу анuitету амортизація розраховується наступним чином:

$$A = \frac{\text{СВ - Теперішня оцінка очікуваної ЛВ}}{\text{Теперішня вартість одиниці анuitету}} = \frac{10000 - (1000 \times 0,8219)}{4,4518} = 2062.$$

Розрахунок теперішньої вартості одиниці анuitету відображено в додатку 2 та теперішньої вартості грошової одиниці в додатку 3.

Результати розрахунків відобразимо у табличному вигляді (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ЗА МЕТОДОМ АНУЇТЕТУ

Рік	СВ або первісна вартість	Витрати на амортизацію	Дохід від % (4 %хБВ)	Нарахована амортизація	Накопичувана амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	2	3	4=7*0,04	5	6	7=2-6
1	10 000	2 062	400	1 662	1 662	8 338
2	10 000	2 062	333	1 729	3 391	6 609
3	10 000	2 062	264	1 798	5 189	4 811
4	10 000	2 062	192	1 870	7 059	2 941
5	10 000	2 062	118	1 944	9 003	997

Метод одиниць продукції (Units of Production Method)

Для певних об'єктів основних засобів можна застосовувати нарахування амортизації за допомогою методу одиниць продукції або виробничий. Відповідно до цього методу амортизація розраховується як:

$$A = \frac{\text{СВ} - \text{ЛВ}}{\text{Розрахований обсяг виробництва}} = \frac{9000}{100\,000} = 0,09$$

Відомо, що за 1-ий рік пробіг автомобіля склав 60 000 км., 2-й 25 000 км., а 3-ий 15 000 км. Розрахунки оформимо в таблицю (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ЗА МЕТОДОМ ОДИНИЦЬ ПРОДУКЦІЇ

Рік	СВ або первісна вартість	Амортизаційні витрати за рік	Накопичувальна амортизація	Балансова вартість на кінець року
1	10 000	$60\,000 \times 0,09 = 5\,400$	5400	4600
2	10 000	$25\,000 \times 0,09 = 2\,250$	7650	2350
3	10 000	$15\,000 \times 0,09 = 1\,350$	9000	1000

Критерієм вибору метода нарахування у відповідності з п.41 МСБО 16 є максимальна відповідність формі надходження економічних вигод від використання активу на підприємстві. Хоча достатня кількість методів, що офіційно рекомендуються МСБО є в більшості випадків є суто теоретичними і лише один метод буде кращим в будь-якій реальній ситуації. Так, метод рівномірного нарахування передбачає, що від використання активу в кожному періоді отримується однакова економічна вигода. В той же час методи прискореного списання мають на меті об'єднати витрати на знос, що зберігають щорічну тенденцію на зменшення та витрати на ремонт і обслуговування, що з кожним роком збільшуються для того, щоб рівень всіх затрат на експлуатацію приблизно був рівним на протязі терміну використання активу.

Слід зазначити, що у відповідності до п.49 чинного стандарту компанії слід переглядати строки корисної служби об'єктів основних засобів. Допускається, що якщо первісна оцінка строку служби об'єкту була визначена неточно, або, припустимо змінилися умови на ринку, то підприємство може прийняти рішення щодо перегляду корисного строку використання, як в бік зменшення так і в бік підвищення.

Приклад.

Підприємство придбало 10 шт. комп'ютерів Dell Pentium 4 за ціною 2 200 дол. за шт. Також було встановлено строк корисного використання 3 роки. Метод нарахування амортизації обрано прямолінійний, а ліквідаційна вартість має складати 100 дол. Також відомо, що підприємство одержує дохід від продажу 100 000 дол., собівартість — 60 000 дол., податок на прибуток — 25 %.

! Щорічна норма амортизації складе $7\,000 = (10 \times (2\,200 - 100)) / 3$, а щорічний чистий прибуток складе $24\,750 = 33\,000 (100\,000 - 60\,000 - 7\,000) - 8\,250 (33\,000 \times 25\%)$

? *Припустимо, що підприємство на наступний рік переглянуло строк корисного використання комп'ютерів і зменшило його до 2-х років, про що було зазначено в п. 49 МСБО 16.*

! Щорічна норма амортизації складе $14\,000 = (10 \times (2\,200 - 100)) - 7\,000$, а щорічний чистий прибуток складе $19\,500 = 26\,000 (100\,000 - 60\,000 - 14\,000) - 6\,500 (26\,000 \times 25\%)$

У відповідності до п. 52 МСБО 16 підприємство може також переглядати метод нарахування амортизації, як і строк корисного використання та зазначати ці зміни в обліковій політиці підприємства. Слід зазначити, що зміни методів нарахування амортизації є чудовим механізмом впливу на чистий прибуток підприємства відповідно змінам строку корисного використання.

Облік амортизації основних засобів

Для відображення нарахованої амортизації звичайно використовують окремий регулюючий рахунок, який має назву **07.08**. «Накопичена амортизація основних засобів».

Підприємства, які ведуть фінансовий облік витрат за їхніми елементами, відображують нараховану амортизацію записом:

Дт рахунків за видами витрат на амортизацію

Кт **А.07.08** «Накопичена амортизація основних засобів».

Якщо фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, нарахована амортизація буде відображена записом:

Дт **PL.02** «Виробничі накладні витрати»

Дт **PL.04** «Витрати на збут»

Дт **PL.05** «Адміністративні витрати»

Кт **А.07.08** «Накопичена амортизація основних засобів».

При застосуванні методу амортизаційного фонду використовують такі рахунки, як «Амортизаційний фонд», «Депозитний вклад», «Інвестиції в цінні папери» тощо. Залишок на рахунку «Амортизаційний фонд» звичайно вираховують у балансі з суми залишку рахунку «Основні засоби».

При застосуванні методу ануїтету нарахування амортизації:

Дт рахунка «Витрати на амортизацію»

Кт рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

Кт рахунка «Дохід від відсотків».

Слід зазначити, щодо ліквідаційної вартості основних засобів та термінів корисного використання наступне, а саме в кінці кожного фінансового року їх слід переглядати. Це пов'язано з тим, що визначення цих показників ґрунтується на попередніх оцінках керівництва підприємства, а з часом обставини можуть змінюватись та суттєво впливати на визначену раніше ситуацію.

3.4. НАСТУПНІ ВИТРАТИ ТА ПЕРЕОЦІНКА, ПОВ'ЯЗАНІ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

В процесі здійснення господарської діяльності у підприємства можуть виникати витрати, пов'язані із наявними основними засобами. А саме можуть відбуватися наступні події:

- ремонт та технічне обслуговування;
- добудова або до облаштування;
- модернізація;
- зміна запасних частин або компонентів.

Слід зазначити, що витрати на поточний ремонт і обслуговування основних засобів відносяться на витрати того звітного періоду в якому вони виникають. В обліку будуть наступні записи:

Дт «Витрати на ремонт та обслуговування»

Кт «Нарахована заробітна плата»

Кт «Нарахування на фонд заробітної плати»

Кт «Матеріали».

Витрати на дообладнання об'єкту основного засобу відображують в обліку як новий об'єкт основного засобу наступним записом:

Дт «Основні засоби»

Кт «Грошові кошти» тощо.

Модернізація або заміна окремих компонентів об'єкту основного засобу означає, що частина або компонент замінюється на значно кращий та вдосконалений компонент іншого типу та покращеними характеристиками. Відображення в обліку відбувається як оприбуткування нового об'єкту та списання старого.

Приклад.



Підприємство замінює дах будинку адміністративного корпусу на новий. Первісна вартість старого даху 48 000 дол, а накопичувальна амортизація 39 000 дол. Вартість нового

даху склала 60 000 дол. В обліку будуть здійснені наступні записи:

Дт «Збиток від списання основних засобів»	}	При списанні старого даху
Дт «Накопичена амортизація об'єкту основного засобу»		
Кт «Основні засоби»	}	При створенні нового даху
Дт «Основні засоби»		
Кт «Будівництво основного засобу»		

Відповідно до вимог МСБО 16 переоцінку основних засобів слід проводити, виходячи з їх справедливої вартості на дату переоцінки.

Справедлива вартість основних засобів (Fair Value) — це ринкова вартість об'єкту.

Витрати, що виникають після оприбуткування основних засобів, такі, як поліпшення, обслуговування, ремонт обліковуються одним із наступних способів:

- капіталізуються (збільшують вартість об'єкту основних засобів);

- визнаються витратами;
- зменшують накопичуваний знос.

Витрати капіталізуються лише в тому випадку, коли очікувані економічні вигоди перевищують ті, які первинно очікувались від об'єкту.

Прикладами покращення, що призведуть до підвищення майбутніх економічних вигод є наступні:

- модифікація об'єкту основних засобів, яка призводить до збільшення строку корисного використання;
- вдосконалення деталей та вузлів машин з метою значного покращення якості продукції;
- впровадження нових виробничих процесів, що призводять до значного скорочення виробничих витрат.

Відобразимо класифікацію наступних витрат, пов'язаних з основними засобами у вигляді таблиці (табл. 3.17).

Оцінку основних засобів, згідно базового підходу МСБО, рекомендується проводити за первісною вартістю (собівартістю) за вирахуванням зносу. В якості альтернативного варіанту — передбачається проводити переоцінку основних засобів, що відповідає справедливій вартості на дату переоцінки за вирахуванням накопиченого зносу.

При проведенні переоцінки слід переоцінювати весь клас основних засобів (земля, устаткування, обладнання, транспортні засоби, тощо).

Таблиця 3.17

ОБЛІКОВІ ПІДХОДИ ЩОДО ВИДІВ ВИТРАТ

Вид витрат	Характеристика	Визнання витратами	Обліковий підхід	
			СВ об'єкту	Капіталізація
Покращення або модифікація	Розширення, добудови або збільшення об'єкту		+	
Поточний ремонт та обслуговування	Періодичні, відносно невеликі витрати: — підтримка нормальних операційних умов; — не призводить до значного покращення об'єкту; — не підвищує строк корисного використання.	+		
Капітальний ремонт та обслуговування	Не періодичний, відносно великі витрати: — призводять до збільшення корисності використання; — підвищує строк корисного використання.		+	+
Заміна: балансова вартість старого компонента незмінна	Компоненти об'єкту замінюють на такого ж виду компонент з подібною продуктивністю або на іншого виду з більшою продуктивністю: — призводять до збільшення корисності використання; — підвищує строк корисного використання.		+	+
Повторна зборка і повторний монтаж	Підвищує ефективність виробництва або скорочує виробничі витрати: — виникають виробничі витрати, очікується одержання вигод в наступному періоді; — відсутні вигоди, які можна достовірно оцінити.		+	

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

Справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю об'єктів машин та обладнання є, як правило, їхня ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки.

Якщо немає ринкового свідчення щодо справедливої вартості через вузькоспеціалізований характер об'єкта основних засобів, а також через те, що такий об'єкт рідко продається (за винятком випадків, коли він є складником частиною бізнесу, що триває), тоді суб'єктові господарювання може бути потрібним попередньо оцінити справедливую вартість, застосовуючи підхід за доходом або за амортизованою відновлюваною собівартістю.

Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років.

Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, будь-яку суму накопиченої амортизації на дату переоцінки розглядають за допомогою одного з таких методів:

а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює переоціненій сумі. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу до його амортизованої відновлюваної собівартості.

б) виключають з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу. Цей метод використовують для будівель.

Сума коригування, яка виникає внаслідок перерахунку або виключення накопиченої амортизації, формує частину збільшення

або зменшення балансової вартості, що її обліковують згідно з параграфами 39 та 40.

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

Клас основних засобів — це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є:

1. земля;
2. земля та будівлі;
3. машини та обладнання;
4. кораблі;
5. літаки;
6. автомобілі;
7. меблі та приладдя;
8. офісне обладнання;

Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансові звіти сум, в яких змішані витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі — за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно.

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення відображається безпосередньо за кредитом рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка». Проте це збільшення має визнаватися у прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане у прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід безпосередньо відображати за дебетом рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка», якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу.

Дооцінку, що входить до власного капіталу стосовно об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов'язано з переносом всієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, у той час, коли актив використовується підприємством. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток.

Вплив податків на прибуток (якщо він є), який є результатом переоцінки основних засобів, визнається та розкривається відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток».

Переоцінку основних засобів в обліку за П(С)БО відобразимо за допомогою схеми переоцінки (рис. 3.2).

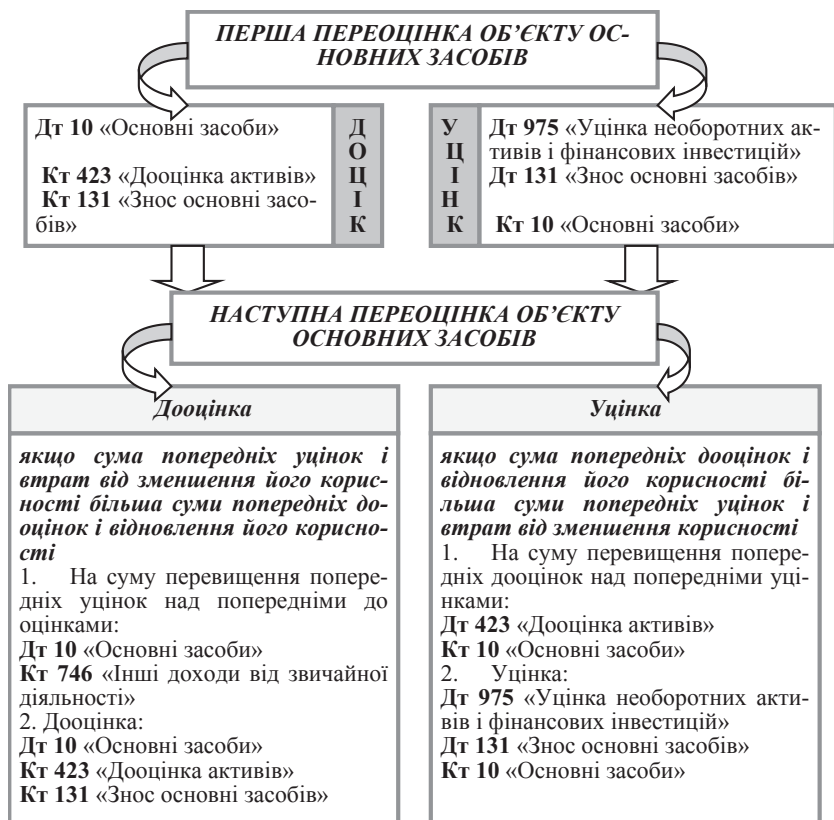


Рис. 3.2. Схема відображення переоцінки основних засобів в обліку за П(С)БО 7

При переоцінці об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить даний об'єкт. Тобто по всіх об'єктах основних засобів даної групи перевіряється, чи відповідає їх остаточна вартість справедливій вартості відповідних об'єктів. За наявності розбіжно-

стей об'єкти основних засобів дооцінюються або уцінюються до справедливої вартості.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів).

При проведенні переоцінки об'єкта основних засобів змінюється в однакових пропорціях первісна вартість об'єкта та сума накопиченого зносу, крім випадку, коли залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється, дорівнює нулю.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість на дату переоцінки.

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється}}{\text{Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється}}$$

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта, в результаті чого переоцінена залишкова вартість об'єкта буде дорівнювати його справедливій вартості.

$$\text{Переоцінена первісна вартість основних засобів (сума зносу)} = \frac{\text{Первісна вартість основних засобів (сума зносу)}}{\text{Індекс переоцінки}}$$

Міжнародні стандарти визначають наступне правило обліку і відображенні в звітності переоцінки основних засобів:

- якщо балансова вартість об'єкту основного засобу збільшується в результаті переоцінки, то це відображується в розділі власного капіталу за статтею «Додатковий капітал при переоцінці» (revaluation surplus). Так збільшення відносять до категорії доходів прямо на капітал;

- якщо балансова вартість об'єкту основного засобу зменшується в результаті переоцінки, то це відображується як витрати звітного періоду та одночасно відноситься на зменшення капіталу за статтею «Додатковий капітал при переоцінці».

В момент вибуття об'єкту основного засобу, що переоцінювався «Додатковий капітал при переоцінці» переводиться в нерозподілений прибуток прямою проводкою.

3.5. ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Основний засіб припиняється визнаватися активом у тому випадку, коли не очікуються майбутні економічні вигоди від його використання або продажу.

Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування). Основні напрямки вибуття основних засобів за МСБО 16 можна визначити і відобразити на схемі (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Основні напрямки вибуття основних засобів

Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкту (якщо МСБО 17 не вимагає іншого після продажу з подальшою орендою). Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Під час визначення дати вибуття об'єкта, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБО 18 «Дохід» для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 застосовується до вибуття шляхом продажу та подальшої оренди.

Якщо, згідно з принципом визнання, суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на заміну частини об'єкта, тоді він припиняє визнання балансової вартості замінені частини, незалежно від того, чи амортизували замі-

нену частину окремо. Якщо суб'єктові господарювання неможливо визначити балансову вартість заміненої частини, він може використати витрати на заміну як свідчення того, якою була собівартість заміненої частини під час її придбання або будівництва.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходження від вибуття, у разі їх наявності, та балансовою вартістю об'єкта.

Компенсація, що підлягає отриманню після продажу вибуття об'єкта основних засобів, визнається за його справедливою вартістю. Якщо платіж за об'єкт відстрочується, отриману компенсацію визначають спочатку за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як дохід від відсотків згідно з МСБО 18, який відображає реальний дохід від дебіторської заборгованості.

При встановленні дати продажу потрібно використовувати МСБО 18 «Дохід» в якому розкривається інформація щодо визнання доходу від продажу продукції (товарів).

Результат від продажу розраховується як різниця між балансовою вартістю об'єкту та очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації.

Балансова вартість (Carrying Amount) основних засобів є сума в якій актив визнано після вирахування накопиченої амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності. Даний розрахунок винесемо на рис. 3.4.

$$\boxed{\text{БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ}} = \boxed{\text{Собівартість (Первісна вартість)}} - \boxed{\text{Накопичена амортизація}} - \boxed{\text{Накопичений збиток від зменшення корисності}}$$

Рис. 3.4. Розрахунок балансової вартості

З метою тлумачення обліку кожного з вищевказаних напрямків вибуття основних засобів розглянемо приклади.

Приклад 1.



Підприємство продало офісне обладнання за 36 000 грн. Даний об'єкт основного засобу мав балансову вартість 30 000 грн та накопичена амортизація складала 10 000 грн.

! На рахунках буде наступна ситуація, що відображено в таблиці 3.18:

Таблиця 3.18

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від продажу офісного обладнання	L.03.14 «Інші короткострокові зобов'язання»	PL.08.10 «Дохід від реалізації необоротних активів»	36 000
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	PL.08.10 «Дохід від реалізації необоротних активів»	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви податкових зобов'язань	6000
		742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	
3	Списаний знос офісного обладнання	A.07.08 «Накопичена амортизація основних засобів»	A.07.04 «Комп'ютерне та офісне обладнання»	10 000
		131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	
4	Списана залишкова вартість верстата	PL.08.10 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	A.07.04 «Комп'ютерне та офісне обладнання»	20 000
		972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	104 «Машини та обладнання»	

Приклад 2.



Підприємство продало обладнання за 44 000 \$. Даний об'єкт основного засобу мав балансову вартість 32 000 та накопичена амортизація складала 12 000 \$.



На рахунках буде наступна ситуація:

Дт А.01 «Грошові кошти» 32 000

Дт А.07.08 «Накопичена амортизація основних засобів» 12 000

Кт А.07.03 «Комп'ютери та офісне обладнання» 44 000

Приклад 3.



Підприємство продало обладнання за 40 000 \$. Даний об'єкт основного засобу мав балансову вартість 32 000 та накопичена амортизація складала 12 000 \$.



На рахунках буде наступна ситуація:

Дт А.01 «Грошові кошти» 40 000

Дт А.07.08 «Накопичена амортизація основних засобів» 12 000

Дт РЛ.08 «Збиток від продажу основних засобів» 26 000

Кт А.07.03 «Комп'ютери та офісне обладнання» 44 000

За П(С)БО для обліку доходів та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів, використовуються такі рахунки, які відображені за допомогою табл. 3.19.

Таблиця 3.19

ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИБУТТЯМ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА П(С)БО

№ з/п	Види доходів та витрат	Назва рахунку
1	Собівартість реалізації (продажу) необоротних активів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»
2	Залишкова вартість та інші затрати по об'єктах основних засобів, що безоплатно передаються або ліквідуються	976 «Списання необоротних активів»
3	Доходи від продажу об'єктів основних засобів	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
4	Доходи, що виникають при ліквідації основних засобів (при оприбуткуванні матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації об'єктів основних засобів)	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі, або
- невідповідності критеріям визнання активом.

Якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, то вони ліквідуються.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

3.6. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Міжнародні стандарти зазначають, що фінансова звітність щодо основних засобів має містити наступну інформацію:

- способи оцінки собівартості. Якщо використовуються більш ніж один спосіб, має розкриватися собівартість у відповідності до кожного методу для кожного виду основних засобів;

- методи нарахування зносу, що використовуються;

- строки корисного використання, що застосовуються та ставки зносу;

- валова балансова вартість та нарахований знос на початок і кінець періодів;

- звірка балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:

- надходження;

- вибуття;

- придбані через об'єднання підприємств;

- підвищення або зниження вартості, що виникає в результаті переоцінок;

- списання;
- знос;
- чисту різницю валютних курсів, що виникає при переході фінансової звітності закордонної;
- інші зміни.

Фінансова звітність також має розкривати:

- обмеження прав власності і вартості основних засобів, що знаходяться в якості забезпечення зобов'язань;
- облікову політику щодо витрат на відновлення природних ресурсів, що пов'язані із використанням основних засобів;
- розмір витрат на будівництво основних засобів;
- суму зобов'язань щодо придбання основних засобів.

За національними стандартами інформація щодо основних засобів відображується а першу чергу в Балансі (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗА СТАТТЯМИ БАЛАНСУ ТА РАХУНКАМИ ПЛАНУ РАХУНКІВ ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
Незавершене будівництво	020	У статті « Незавершене будівництво » відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюється підприємством, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва	Дт 15 «Капітальні інвестиції»
Основні засоби:	У статті « Основні засоби » наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 14 «Оренда». У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів		
залишкова вартість	030	До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу	Рядок 031 — рядок 032

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
первісна вартість	031	Первісна (переоцінена) вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Дт 10 «Основні засоби», Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
знос	032	Сума зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.	Кт 131 «Знос основних засобів», Кт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

У Примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі;

- методи амортизації, що застосовуються підприємством, і терміни корисного використання (експлуатації);

- наявність та рух основних засобів у звітному році:

- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року;

- первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств;

- сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки;

- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули;

- сума нарахованої амортизації;

- сума втрат від зменшення корисності, відображена в Звіті про фінансові результати у звітному періоді;

- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;

- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

Також у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;

- вартість переданих у заставу основних засобів;
- сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;
- сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись;
- залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

Якщо в звітному періоді проводилася переоцінка основних засобів, необхідно розкривати в Примітках зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

Крім того, бажано розкривати в Примітках таку інформацію щодо переоцінки основних засобів:

- базу, застосовану для переоцінки активів;
- дати чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- сутність будь-яких показників, що застосовувалися для визначення відновлюваної вартості.

У Примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

3.7. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації відображає МСБО 40, що має відповідно назву «Інвестиційна нерухомість».

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо інвестиційної нерухомості та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Сфера застосування МСБО 40

Цей Стандарт, серед іншого, слід застосовувати для оцінки часток інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендарів, які утримуються за угодою про фінансову оренду, та оцінки інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду.

Цей Стандарт не застосовується до питань, охоплених МСБО 17 «Оренда», включаючи такі:

- а) класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- б) визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості;
- в) оцінка у фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
- г) оцінка у фінансових звітах орендодавця його чистих інвестицій у фінансову оренду;
- ґ) облік продажу та операцій зворотного лізингу (продаж майна з його подальшою орендою);
- д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

Цей Стандарт не застосовується до:

- а) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- б) прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси.

Сфера застосування П(С)БО 32

П(С)БО 32 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО 32 *не застосовується* до питань, урегульованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», та іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме до:

- 1) класифікації оренди на операційну та фінансову;
- 2) визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості;
- 3) оцінки орендодавцем нерухомості, яка надана в оренду за договором фінансової оренди;

4) обліку продажу та операцій з продажу активів з їх подальшою орендою;

5) розкриття інформації про фінансову та операційну оренду у фінансовій звітності;

6) обліку біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

7) обліку прав на розвідування та видобутку корисних копалин та невідтворюваних ресурсів.

Визначення та визнання за МСБО

Відповідно до МСБО 40 сформовано порядок визначень основних термінів при обліку і оцінці інвестиційної нерухомості та наведено в табл. 3.20.

Таблиця 3.20

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБЛІКУ І ОЦІНЦІ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

№	Терміни		Визначення
1	Балансова вартість	Carrying Amount	сума, за якою актив визнається у балансі.
2	Інвестиційна нерухомість	Investment Property	нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей або б) продажу в звичайному ході діяльності.
3	Нерухомість, зайнята власником	Owner-occupied Property	нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.
4	Справедлива вартість	Fair Value	сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Наведемо приклади інвестиційної нерухомості:

а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

б) земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо підприємство ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді така земля вважається утриманою для збільшення капіталу);

в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання, що звітує (або утримується підприємством, що звітує, згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду.

А також звернемо увагу на приклади статей, які не є інвестиційною нерухомістю, а тому виходять за межі сфери застосування МСБО 40:

а) нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення для такого продажу (МСБО 2 «Запаси»), наприклад, нерухомість, яка була придбана виключно з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу;

б) нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін (МСБО 11 «Будівельні контракти»);

в) нерухомість, зайнята власником (МСБО 16 «Основні засоби»), включаючи (серед іншого) нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники, чи не сплачують орендну плату за ринковими ставками), та нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується;

г) нерухомість, що перебуває в процесі будівництва чи поліпшення для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості. МСБО 16 «Основні засоби» застосовується для такої нерухомості доти, поки будівництво або поліпшення не завершаться, після чого така власність стає інвестиційною нерухомістю та застосовується цей Стандарт. Однак, МСБО 40 застосовується до існуючої інвестиційної нерухомості, яка перебуває в процесі реконструкції для тривалого майбутнього використання як інвестиційної нерухомості;

г) нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди.

Певні види нерухомості включають одну частку, яка утримується з метою отримання орендної плати або для збільшення капіталу, та другу частку, яка утримується для використання у виробництві або для постачання товарів чи надання послуг, або для адміністративних цілей. Якщо ці частки можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з угодою про фінансову оренду), то підприємство обліковує ці частки окремо. Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо тільки незначна її частка утримується для використання у виробництві або в постачанні товарів чи наданні послуг, або для адміністративних цілей.

Коли підприємство надає допоміжні послуги клієнтам, що займають нерухомість, утримувану підприємством, то підприємство вважає таку власність інвестиційною нерухомістю, якщо ці послуги є відносно незначним компонентом угоди в цілому. Наприклад, якщо власник офісної будівлі забезпечує надання послуг з охорони та технічного обслуговування для тих клієнтів, які орендують офіси.

В інших випадках, коли надані послуги є більш суттєвим компонентом. Наприклад, якщо підприємство володіє та управляє готелем, послуги, що надаються клієнтам, є значним компонентом угоди в цілому. Таким чином, готель, що управляється власником, є нерухомістю, що зайнята власником, а не інвестиційною нерухомістю.

Інколи досить важко визначити, чи є допоміжні послуги настільки значними, щоб нерухомість не можна було би віднести до інвестиційної нерухомості. Наприклад, власник готелю іноді може передоручати деякі обов'язки третім сторонам згідно з контрактом на управління готелем. Діапазон умов таких контрактів може бути доволі широким — від позиції власника, яка може, по суті, бути позицією пасивного інвестора, до передачі виконання щоденних функцій зовнішнім підрядникам, при цьому грошові потоки, генеровані від функціонування готелю, залишаються значно доступними змінам.

Щоб визначити, чи відповідає нерухомість вимогам, підприємство розробляє певні критерії для послідовного застосовування цього судження відповідно до визначення інвестиційної нерухомості та до відповідних керівництв.

Іноді підприємство володіє нерухомістю, наданою в оренду материнському чи дочірньому підприємству та зайнятою ними. Така нерухомість не вважається інвестиційною нерухомістю в консолідованих фінансових звітах, оскільки з точки зору групи вона є нерухомістю, що зайнята власником. Але якщо її розглядати з погляду окремого суб'єкта господарювання, який нею володіє, то така

нерухомість є інвестиційною нерухомістю. Отже, орендодавець розглядає таку нерухомість як інвестиційну нерухомість у своїх окремих фінансових звітах.

Визначення та визнання за П(С)БО

Інвестиційна нерухомість — власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість — власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;
- нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Інвестиційна нерухомість *визнається* активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Оцінка інвестиційної нерухомості за МСБО

Відповідно до МСБО 40 інвестиційну нерухомість слід оцінювати або за її *собівартістю*, або за *справедливою вартістю*.

Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає:

- ціну її придбання
- видатки, які безпосередньо віднесені до придбання.

Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартістю інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є собівартість на дату завершення її будівництва або поліпшення. До цієї дати підприємство застосовує МСБО 16. Із цієї дати нерухомість стає інвестиційною та застосовується МСБО 40.

Собівартість інвестиційної нерухомості *не збільшується* на суму:

а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);

б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або

в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо **оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено**, її собівартістю є **грошовий еквівалент ціни**. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Якщо частка нерухомості, **утримувана на умовах оренди**, класифікується як інвестиційна нерухомість, тоді статтею, яка відображається в обліку за **справедливою вартістю**, є саме ця частка, а не нерухомість, що лежить у її основі.

Одна або кілька інвестиційних нерухомостей можуть бути **придбані в обмін** на нематеріальний актив чи активи або ж в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення стосується обміну одного негрошового активу на інший, але воно також поширюється на всі види обміну, наведені в попередньому реченні. Оцінювати собівартість такої інвестиційної нерухомості треба за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

а) операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або

б) справедливу вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити.

Придбаний актив оцінюють саме так, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив не оцінюють за **справедливою вартістю**, його оцінюють за **балансовою вартістю відданого в обмін активу**.

Підприємство визначає комерційну сутність операції обміну, розглядаючи зміни у своїх майбутніх грошових потоках, які відбу-

дуться в результаті цієї операції. Операція обміну за сутністю є комерційною, якщо:

а) конфігурація (ризик, час і суми) потоку грошових коштів за отриманим активом відрізняється від конфігурації потоку грошових коштів за переданим активом;

б) у результаті обміну вартість частки діяльності, на яку вплинула ця операція, змінюється для конкретного суб'єкта господарювання;

в) різниця між а) і б) є суттєвою відносно справедливої вартості обмінюваних активів.

Для визначення комерційної сутності операції вартість частки діяльності для конкретного підприємства, на яку вплинула ця операція, має відображати грошові кошти після оподаткування. Результат такого аналізу може бути цілком очевидним і не вимагати від підприємства детальних обчислень.

Справедливу вартість активу, для якого немає зіставних ринкових операцій, можна достовірно оцінити, якщо:

а) відхилення в діапазоні достовірних оцінок справедливої вартості для цього активу не є суттєвими або

б) можна достовірно визначити різні оцінки в межах такого діапазону і застосувати їх для оцінки справедливої вартості. Якщо підприємство може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, для оцінки собівартості використовується справедлива вартість відданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є більш чітким свідченням.

Підприємство може:

а) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує доходні зобов'язання і безпосередньо пов'язана зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;

б) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).

Модель справедливої вартості

Підприємство, яке обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю.

Справедливою вартістю інвестиційної нерухомості є ціна, за якою цю нерухомість можна обміняти в операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість на-

вмісне не включає попередньо оцінену ціну (з урахуванням інфляції або дефляції внаслідок особливих умов чи обставин), таких як угоди про незвичайне фінансування, продаж зі зворотною орендою, спеціальні умови або поступки, надані будь-якою стороною, пов'язаною з продажем.

Підприємство визначає справедливую вартість без будь-яких вирахувань витрат на операцію, які він може понести у зв'язку з продажем або іншим вибуттям.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати ринкові умови на дату балансу.

Оцінена справедлива вартість є чинною на конкретний час на певну дату.

Оскільки ринкові умови можуть змінюватися, сума, відображена у звіті як справедлива вартість, може виявитися неправильною чи невідповідною на інший час. Визначення справедливої вартості також передбачає одночасний обмін та завершення контракту про продаж без будь-якої зміни в ціні, яка могла б статися в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, якщо такий обмін та завершення не відбуваються одночасно.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості відображає, серед іншого, дохід від оренди згідно з поточними угодами про оренду, а також доцільні та обгрунтовані з точки зору ринку припущення, що їх можуть робити обізнані, зацікавлені та незалежні сторони стосовно доходу від оренди за майбутніми угодами про оренду з урахуванням поточних умов. Справедлива вартість відображає (на подібній основі) також будь-яке вибуття грошових коштів (зокрема орендну плату та інше вибуття коштів), яке можна очікувати стосовно цієї нерухомості. Деякі види такого вибуття грошових коштів визнаються у зобов'язаннях, а інші визнаються пізніше у фінансових звітах (наприклад, періодичні платежі, як-от непередбачена орендна плата).

Визначення справедливої вартості містить посилання на *«обізнаних та зацікавлених сторін»*. У цьому контексті «обізнані» означає, що зацікавлений покупець та зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характер та характеристики інвестиційної нерухомості, її фактичне та потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу. Зацікавлений покупець мотивований, але не зобов'язаний купувати. Такий покупець ні надто зацікавлений, ні зобов'язаний купувати за будь-яку ціну.

Передбачуваний покупець не сплатить більш високу ціну, ніж на ринку запитують обізнані і зацікавлені покупці та продавці.

Зацікавлений продавець не надто зацікавлений, не вимушений продавати за будь-яку ціну і не готовий вимагати ціну, яка не вва-

жається обґрунтованою на поточному ринку. Зацікавлений продавець мотивований продати інвестиційну нерухомість за ринкових умов і за найкращу ціну, яку можна отримати. Фактичні обставини фактичного власника інвестиційної нерухомості не є частиною цього міркування, оскільки зацікавлений продавець є насправді гіпотетичним власником (наприклад, зацікавлений продавець не враховуватиме конкретні умови оподаткування фактичного власника інвестиційної нерухомості).

Визначення справедливої вартості є *операцією між незалежними сторонами*.

Операція між незалежними сторонами — це операція між сторонами, що не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які зробили б ціну операції нехарактерною для умов ринку. Вважається, що така операція — це операція між незв'язаними сторонами, які діють самостійно.

Найкращим свідченням справедливої вартості є поточні ціни, що існують на активному ринку на подібну нерухомість у тій самій місцевості і в подібному стані за подібних умов угод про оренду або інших контрактів.

Визначаючи справедливую вартість інвестиційної нерухомості, підприємство уникає подвійного обчислення активів або зобов'язань, що визнаються в балансі як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:

а) обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід'ємною частиною будівлі і включається в інвестиційну нерухомість, а не визнаються окремо як основні засоби;

б) якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливую вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі.

Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає меблі як окремий актив;

в) справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки суб'єкт господарювання визнає його як окреме зобов'язання або актив;

г) справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної за орендною угодою, відображає очікувані грошові надходження (у тому числі непередбачену орендну плату, яка, за очікуванням, має бути сплачена). Відповідно, якщо оцінка нерухомості не включає всі очікувані платежі, що мають бути здійснені, то для визначення справедливої вартості такої інвестиційної нерухомості з метою об-

ліку до неї слід додати будь-яке визнане орендне u1079 зобов'язання.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не відображає майбутніх капітальних видатків, які збільшать або покращать нерухомість, і не відображає відповідні майбутні вигоди від цих майбутніх видатків.

Також слід зазначити, що якщо підприємство раніше оцінювало інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт господарювання не починає поліпшувати нерухомість з метою подальшого продажу в звичайному ході діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Модель собівартості

Після початкового визнання підприємство, що обирає *модель собівартості*, повинно оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість відповідно до вимог МСБО 16, визначених для цієї моделі, за винятком тієї нерухомості, яка відповідає критеріям для її класифікації як такої, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи і класифікована як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність». Оцінювати інвестиційну нерухомість, яка відповідає критеріям для класифікації як така, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи і класифікована як така, що утримується для продажу), слід відповідно до МСФЗ 5.

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

- а) початком зайняття власником — у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;
- б) початком поліпшення з метою продажу — у разі переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;
- в) закінченням зайняття власником — у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості;
- г) початком операційної оренди іншою стороною — у разі переведення із запасів до інвестиційної нерухомості або
- г) завершенням будівництва або забудови — у разі переведення з нерухомості в процесі будівництва або забудови (застосовується МСБО 16) до інвестиційної нерухомості.

Відповідно до МСБО 40 підприємство має переводити нерухомість з інвестиційної нерухомості до запасів тоді і тільки тоді, коли є зміна у використанні, що підтверджується початком поліпшення з метою продажу.

Коли підприємство вирішує позбутися інвестиційної нерухомості без поліпшення, то він продовжує розглядати нерухомість як інвестиційну нерухомість до моменту, коли припиняється її визнання (виключається з балансу), і не вважає її запасами. Подібним чином, якщо підприємством починає повторно поліпшувати існуючу інвестиційну нерухомість для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, то нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації в нерухомість, зайняту власником, протягом повторного поліпшення.

Вибуття

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати з балансу) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигод від її вибуття.

Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду. Визначаючи дату вибуття інвестиційної нерухомості, підприємство застосовує критерії МСБО 18 для визнання доходу від продажу товарів і розглядає відповідні керівництва Додатка до МСБО 18.

МСБО 17 застосовується при вибутті шляхом укладання угоди про фінансову оренду або продажу майна з його подальшою орендою.

Відповідно до принципу визнання, якщо підприємство визнає собівартість заміни частини інвестиційної нерухомості у балансовій вартості активу, то це підприємство повинен припинити визнання балансової вартості заміненої частини. Для інвестиційної нерухомості, яка відображається в обліку за моделлю собівартості, замінена частина може не бути частиною, на яку амортизація нараховувалася окремо. Якщо підприємству недоцільно окремо визначати балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни як показник собівартості заміненої частини на момент її придбання або будівництва. При застосуванні моделі справедливої вартості справедлива вартість інвестиційної нерухомості може вже відображати той факт, що частина, яка підлягає заміні, втратила свою вартість. В інших випадках може бути складно визначити, на скільки потрібно зменшити справедливую вартість

відповідно до тієї її частини, яка підлягає заміні. Альтернативою зменшення справедливої вартості відповідно до заміненої частини (у разі недоречності) може служити підхід, за яким собівартість заміни включається до балансової вартості активу з подальшою переоцінкою справедливої вартості, як це слід було б зробити у випадку вдосконалення, яке не передбачає заміну.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх як дохід або витрати в прибутку або збитках (за винятком випадків, коли МСБО 17 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

Відшкодування, яке має бути одержаним при вибутті інвестиційної нерухомості, первісно визнається за справедливою вартістю. Зокрема, якщо виплата за інвестиційну нерухомість відстрочується, одержане відшкодування первісно визнається за грошовим еквівалентом ціни. Різниця між номінальною сумою відшкодування і грошовим еквівалентом ціни визнається як дохід від відсотків згідно з МСБО 18 з використанням методу ефективного відсотка.

Відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, слід визнавати в прибутку чи збитку, коли відшкодування має бути одержаним.

Зменшення корисності або збитки інвестиційної нерухомості, пов'язані з ними вимоги виплати відшкодування, виплата відшкодування третіми сторонами та будь-яке подальше придбання або будівництво активів, що заміщують пошкоджену інвестиційну нерухомість, є окремими економічними подіями, які відображаються в обліку окремо й у такий спосіб:

а) зменшення корисності інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями МСБО 36;

б) вибуття або ліквідація інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями МСБО 40;

в) відшкодування від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, визнається в прибутку чи збитках, коли воно має бути одержане;

г) собівартість відновлених, придбаних або збудованих активів визначається згідно з положеннями МСБО 40.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

Модель справедливої вартості і модель собівартості

Підприємство, що утримує інвестиційну нерухомість за угодою про фінансову або операційну оренду, розкриває інформацію орендарів про фінансову оренду й орендодавців про будь-яку операційну оренду, яку надало підприємство.

Підприємство розкриває наступну інформацію:

а) модель, яку він застосовує, — справедливої вартості або собівартості;

б) якщо він застосовує модель справедливої вартості — чи класифікуються й обліковуються (якщо так, то за яких обставин) частки нерухомості, утримувані за угодою про операційну оренду як інвестиційна нерухомість;

в) якщо класифікацію зробити важко — критерії, якими користується підприємство для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу в ході звичайної діяльності;

г) методи і суттєві припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, включаючи виклад того, чи було підтверджено визначення справедливої вартості ринковими свідченнями, чи ж воно більше базувалося на інших факторах (які підприємство повинен розкрити) через характер нерухомості і брак зіставних ринкових даних;

г) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансових звітах) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії власності. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід розкрити;

д) суми, визнані у звіті про прибутки чи збитки, щодо:

- доходу від оренди інвестиційної нерухомості;
- прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;
- прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом періоду;
- кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку чи збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовується модель собівартості, до пулу активів, які відображаються за моделлю справедливої вартості;

е) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;

є) контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.

Модель справедливої вартості

Слід розкрити таке:

а) збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних у балансовій вартості активу;

б) збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання бізнесу;

в) активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що утримується для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;

г) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;

г) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання в іншу грошову одиницю подання інформації або при переведенні фінансових звітів закордонної одиниці у грошову одиницю суб'єкта господарювання, що звітує;

д) передачі права нерухомості до запасів (та із запасів) і нерухомості, зайнятої власником;

е) інші зміни.

При суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості для відображення у фінансових звітах підприємство повинно розкривати узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансових звітів, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, і будь-які суттєві коригування.

Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) опис інвестиційної нерухомості;

б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;

в) якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість;

г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:

- той факт, що суб'єкт господарювання продав інвестиційну нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю;
- балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;
- суму визнаних прибутків або збитків.



1. Дати визначення основних засобів за МСБО 16.
2. До яких об'єктів МСБО 16 не застосовується?
3. Які два критерії визнання активів?
4. Розкрийте поняття економічна вигода.
5. Приведіть приклади основних засобів на підприємстві.
6. Які методи оцінки основних засобів існують?
7. Що включає в себе поняття собівартості основних засобів?
8. Яким чином на підприємстві можуть виникнути основні засоби?
9. Виділіть особливість обліку основних засобів і їх оцінки при придбанні за гроші та в кредит.
10. Які особливості обліку основних засобів і їх оцінки при обміні та самостійному створенні?
11. Справедлива вартість. Як вона визначається і з якою метою?
12. Охарактеризуйте особливість придбання Землі.
13. Що таке амортизація основних засобів?
14. Які методи амортизації існують?
15. Які особливості використання таких методів нарахування амортизації, як амортизаційного фонду та ануїтету?
16. Як проводиться переоцінка основних засобів?
17. Які проводки складають при до оцінці основних засобів?
18. Як і з якою метою розраховується балансова вартість основних засобів?
19. Як зміниться валюта Балансу при переоцінці основних засобів?
20. Які напрямки вибуття основних засобів?
21. Яка інформація щодо основних засобів розкривається у фінансовій звітності?
22. Що таке інвестиційна нерухомість?
23. Чим інвестиційна нерухомість відрізняється від основних засобів?
24. Як проводиться оцінка інвестиційної нерухомості?
25. Яка інформація щодо інвестиційної нерухомості розкривається у фінансовій звітності?



1. В міжнародній практиці розкриває інформацію, щодо визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації основних засобів стандарт:

- a) МСБО 40;
- b) МСБО 16;
- c) МСБО 2, 40;
- d) правильна відповідь а, b.

2. Сплатена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення називається:

- a) собівартістю основних засобів;
- b) балансовою вартістю основних засобів;
- c) залишковою вартістю основних засобів;
- d) правильна відповідь відсутня.

3. Основні засоби відображуються в балансі підприємства, якщо відповідають критеріям:

- a) існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;
- b) його собівартість може бути достовірно оцінена;
- c) підприємство має право власності на об'єкт;
- d) правильні відповіді а, б.

4. Терміном корисної експлуатації називають:

- a) період, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт;
- b) кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання;
- c) період, упродовж якого підприємство не використовуватиме відповідний об'єкт;
- d) правильна відповідь а, b.

5. Оцінена сума, яку підприємство зараз очікує отримати від продажу активу після вирахування оцінених витрат на продаж, якщо цей актив вже є у віці та стані, очікуваному наприкінці терміну його корисної експлуатації називають:

- a) справедливою вартістю основних засобів;
- b) залишковою вартістю основних засобів;

- с) ліквідаційною вартістю основних засобів;
- д) переоціненою вартістю основних засобів.

6. Потік однонаправлених платежів з однаковим інтервалом між поступовими платежами на протязі певної кількості років:

- а) ажіо;
- б) акредитив;
- с) ануїтет;
- д) правильна відповідь відсутня.

7. Вартість, що амортизується — це:

- а) сума повної собівартості активу та ліквідаційної вартості;
- б) собівартість активу або інша сума, відображена у фінансовій звітності замість собівартості, за вирахуванням ліквідаційної вартості;

- с) виручка від реалізації активу;
- д) правильна відповідь відсутня.

8. Амортизація активу починається:

- а) з моменту оплати за нього грошових коштів;
- б) з моменту укладання договору на придбання об'єкта основних засобів

- с) коли актив може бути використаний за призначенням;
- д) після введення його в експлуатацію.

9. Державні підприємства:

- а) можуть використовувати такі саме МСФЗ як і комерційні підприємства;

- б) використовують інші МСФЗ спеціально адаптовані для державного сектору;

- с) взагалі не можуть використовувати МСФЗ;
- д) правильна відповідь відсутня.

10. Справедлива вартість основних засобів — це:

- а) балансова вартість об'єкту;
- б) ринкова вартість об'єкту;
- с) залишкова вартість об'єкту;
- д) правильна відповідь відсутня.

11. Оцінена сума, яку підприємство зараз очікує отримати від продажу активу після вирахування оцінених витрат на продаж, якщо цей актив вже є у віці та стані, очікуваному наприкінці терміну його корисної експлуатації називається:

- а) балансова вартість об'єкту;
- б) ринкова вартість об'єкту;

- с) ліквідаційна вартість об'єкту;
- д) правильна відповідь відсутня.

12. Інвестиційна нерухомість характеризується:

- е) МСБО 16;
- ф) МСБО 2;
- г) МСБО 36;
- h) правильна відповідь відсутня.

13. Операція між сторонами, що не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які зробили б ціну операції нехарактерною для умов ринку називають:

- а) операцією між незалежними сторонами;
- б) операцією між пов'язаними сторонами;
- с) операцією між працівниками;
- д) правильна відповідь відсутня.

14. В вітчизняній практиці розкриває інформацію, щодо визначення, визнання, оцінки, амортизації, припинення визнання та розкриття інформації основних засобів стандарт:

- а) П(С)БО 40;
- б) П(С)БО 16;
- с) П(С)БО 2, 40;
- д) правильна відповідь відсутня.

Розділ IV

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

4.1. ВИЗНАЧЕННЯ, ВИЗНАННЯ ТА ВИДИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Поняття інтелектуальна власність та нематеріальні активи є продуктом двадцятого століття і тому під впливом процесів економічного розвитку щороку ці поняття трансформуються і стають більш глибокими і ємними за класифікаційними ознаками. З цього випливає необхідність постійного спостереження та дослідження даного напрямку.

З економічної точки зору, інтелектуальна власність — це витрати капіталу на освіту або придбання підприємцем нематеріальних об'єктів, що здійснюються з метою його приросту. Висловлюючись бухгалтерською мовою, інтелектуальна власність є не чим іншим, як нематеріальними активами підприємства.

Отже, об'єкти інтелектуальної власності є нематеріальними активами підприємства. До нематеріальних активів відносять цінності, що мають вартісну оцінку і при цьому не мають фізичної форми.

Сфера застосування МСБО 38

МСБО 38 слід застосовувати при обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, які розглядаються в іншому стандарті;
- б) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- в) прав на корисні копалини та видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і підібних невідновлюваних ресурсів.

Якщо інший стандарт визначає облік для конкретного типу нематеріальних активів, підприємство застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, Стандарт не застосовують до:

- а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу в ході звичайної діяльності (див. МСБО 2 «Запаси» та МСБО 11 «Будівельні контракти»);

б) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 «Податки на прибуток»);

в) оренди, на яку поширюється сфера застосування МСБО 17 «Оренда»;

г) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБО 19 «Виплати працівникам»);

г) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39. Визнання та оцінку деяких фінансових активів розглянуто в таких стандартах: МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»;

д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСБО 22 «Об'єднання компаній»);

е) відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, що виникають у результаті контрактних прав страховика за контрактами МСБО страхування, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти». МСФЗ 4 визначає конкретні вимоги для розкриття таких відстрочених витрат на придбання, але не для цих нематеріальних активів. Отже, розкриття інформації щодо вимог, які містить цей Стандарт, стосується таких нематеріальних активів;

є) необоротні матеріальні активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу (або включені до групи, призначеної для ліквідації, що класифікується як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи утримувані для продажу, і припинена діяльність».

Деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такій як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка.

Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (тобто, чи застосовувати МСБО 16 «Основні засоби», чи цей Стандарт), треба оцінити на основі судження, який елемент є суттєвішим. Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так сам оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив.

Стандарт застосовують, серед іншого, до видатків на діяльність з реклами, навчання, введення в експлуатацію, розробок та досліді-

дження. Діяльність із розробок та дослідження спрямована на розвиток знань. Отже, хоча результатом такої діяльності може стати актив з фізичною субстанцією (наприклад, прототип), але фізичний елемент активу є вторинним щодо його нематеріального компонента, тобто щодо втілених у ньому знань.

У випадку фінансової оренди основний актив може бути або матеріальним, або нематеріальним. Після первісного визнання орендодавець розглядає утримуваний за умов фінансової оренди нематеріальний актив згідно зі Стандартом. Права за угодами про оренду на такі об'єкти, як кінофільми, відеозаписи, вистави, рукописи, патенти та авторські права, виключаються зі сфери застосування МСБО 17 і потрапляють у сферу застосування цього Стандарту.

Винятки зі сфери застосування будь-якого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку можуть бути, якщо певні види діяльності або операції настільки специфічні, що спричиняють виникнення облікових питань, які, можливо, слід розглядати в інший спосіб. Такі питання виникають щодо видатків під час розвідування, розробки та видобування нафти, газу та інших корисних копалин у видобувних галузях, а також у випадку страхових контрактів. Отже, цей Стандарт не застосовується до видатків за такими видами діяльності. Проте Стандарт застосовується до інших нематеріальних активів, використовуваних у видобувних галузях чи страхових компаніях (таких як комп'ютерне програмне забезпечення), а також до інших видатків (таких як витрати на введення в експлуатацію) у видобувних галузях чи страхових компаніях.

Сфера застосування П(С)БО 8

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо нематеріальних активів та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності нематеріальних активів необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО:

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- П(С)БО 14 «Оренда», а також Інструкції про використання

Плану рахунків.

Норми П(С)БО 8 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Норми П(С)БО 8 не поширюються на
— гудвіл,
— операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Визнання за МСБО

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

Отже, по-перше це немонетарний актив, тобто до монетарних активів належить грошові кошти та їх еквіваленти, а до немонетарних всі інші активи — запаси, основні засоби, капітальне будівництво, але вони мають фізичну форму, а нематеріальні активи не мають.

По-друге, вони не мають фізичної форми, але більшість нематеріальних активів має певний матеріальний носій. Наприклад, комп'ютерне забезпечення на диску, авторські права на папері і т.д. Але фізична субстанція — це вторинною, а інформація — первинною.

По-третє, нематеріальний актив може бути ідентифікований, якщо:

- є відокремленим, тобто його можна виділити і продати, передати, здати в оренду, обміняти окремо або із пов'язаним контрактом, активом, зобов'язанням;

- виник в результаті контрактних або інших юридичних прав.

А також нематеріальний актив, згідно МСБО 38, відображується в балансі за виконанням **двох критеріїв визнання активів**. При чому, майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання підприємством активу. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.

Нематеріальні активи поділяються на продукти інтелектуальної та промислової власності.

Перерахуємо основні нематеріальні активи:

- Авторські права — це форма захисту, що надається законом авторам літератури, музики і т.д.

- Ліцензія — це дозвіл на здійснення певного виду робіт, надання послуг чи господарської діяльності.

- Патент — це виключне право, яке надається власнику використовувати, виробляти, продавати виріб, процес або діяльність на яку розповсюджується патент.

- Програмне забезпечення;
- Реєстрація промислового дизайну — стосується форми, зразка і корисної моделі;
- Франчайзинг — це угода, яка надає право використовувати торгові марки або торгові назви на певній території або географічній зоні;
- Використання прав на воду, корисні копалини і т.д.
- Ноу-хау;
- Заголовки та назви видань;
- Нематеріальні активи в процесі розробки;
- Торгові марки — назва, символи та інші визначення ідентифікації даного підприємства, продукції чи послуг.

Визнання за П(С)БО

Відповідно до П(С)БО 8 *нематеріальними* вважаються немонетарні *активи*, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Крім основних критеріїв визнання активів до нематеріальних активів використовують ще наступні:

- немонетарний актив;
- не має матеріальної форми;
- може бути ідентифікований;
- утримується з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для:
 - виробництва;
 - торгівлі (постачання товарів та послуг);
 - адміністративних цілей;
 - надання в оренду іншим особам.

Контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов'язані з правом власності на актив, але не обмежуються тільки ним. Так нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені за балансом підприємства на рахунок 01 «Орендовані необоротні активи», а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахун-

ку 12 «Нематеріальні активи». Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою. Так, у разі фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності.

Класифікація нематеріальних активів за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
8	12	Нематеріальні активи:	IAS 38	A.08	Нематеріальні активи:
8	121	Права користування природними ресурсами	IAS 38	A.08.01	Права користування природними ресурсами
8	122	Права користування майном	IAS 38	A.08.02	Права користування майном
8	123	Права на комерційні позначення	IAS 38	A.08.03	Права на знаки для товарів і послуг
8	124	Права на об'єкти промислової власності	IAS 38	A.08.04	Права на об'єкти промислової власності
8	125	Авторські та суміжні з ними права	IAS 38	A.08.05	Авторські та суміжні з ними права
8	127	Інші нематеріальні активи	IAS 38	A.08.06	Програмне забезпечення
8	133	Знос нематеріальних активів	IAS 38 36	A.08.07	Знос нематеріальних активів
19	19	Гудвіл	IFRS 3	A.09.01	Гудвіл

Можна виділити наступні види нематеріальних активів:

- пов'язані з клієнтами: списки клієнтів і клієнтських контрактів;

- пов'язані з технологіями: технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау;

- пов'язані з контрактами: ліцензії, роялті, ліцензійні договори й договори франчайзингу, права на користування ресурсами (водними, мінеральними, повітряними тощо);

- трудові договори пов'язані з мистецтвом: літературні, художні та музичні твори, відеовізуальні й аудіовізуальні матеріали;

- пов'язані з маркетингом: права на знаки для товарів і послуг, угоди про відмову від конкуренції

- неідентифіковані нематеріальні активи: умовна вартість ділових зв'язків, репутація, імідж компанії, відносини з постачальниками, персоналом, конкурентами.

Також зупинимось на класифікації нематеріальних активів за П(С)БО:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські і суміжні з ними права;
- інші нематеріальні активи.

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в обліку і звітності на чому ми і зупинимось нижче.

4.2. ШЛЯХИ УТВОРЕННЯ ТА ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Методи оцінки нематеріальних активів відповідно до стандартів, якими регулюється їх облік розглянемо в табл. 4.2.

Слід зазначити, що переоцінюватись можуть лише ті об'єкти нематеріальних активів для яких існує активний ринок. Активний ринок це той на якому продаються однорідні об'єкти, є покупці і продавці та інформація про ринкові ціни є доступною для загалу.

Первісною оцінкою нематеріальних активів є їх собівартість.

Собівартість нематеріальних активів — це сума сплачених коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент придбання або його створення.

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

Таким чином, витрати, понесені під час використання або переміщення нематеріального активу, не включаються до балансової вартості цього активу. Наприклад, наведені далі витрати не включаються до балансової вартості нематеріального активу:

а) витрати, здійснені протягом часу, коли актив, здатний функціонувати у спосіб, визначений управлінським персоналом, ще має бути приведений до робочого стану;

б) первісні операційні збитки, наприклад, такі, що були понесені під час зростання попиту на продукцію активу.

Таблиця 4.2

**МЕТОДИ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО МСБО 38**

Методи оцінки нематеріальних активів		Суть методу
<i>Cost model</i>	<i>Модель собівартості</i>	Передбачає відображення нематеріального активу в балансі за його собівартістю мінус накопичена амортизація та накопичені збитки від зменшення корисності
<i>Revaluation model</i>	<i>Модель переоцінки</i>	Передбачає, що після первісного визнання нематеріальний актив відображають в балансі за переоціненою вартістю, якою є справедлива вартість на дату переоцінки за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності

Деякі операції відбуваються у зв'язку з розробкою нематеріального активу, але вони не обов'язково спрямовані на приведення активу до стану, необхідного для його функціонування у спосіб, визначений управлінським персоналом. Такі побічні операції можуть відбуватися до або під час діяльності з розробки. Оскільки побічні операції не є необхідними для приведення активу до стану, необхідного для його функціонування у спосіб, визначений управлінським персоналом, то дохід від побічних операцій і пов'язані з ними витрати негайно визнаються у прибутку чи збитках і включаються за їх відповідною класифікацією у доходи чи витрати.

Коли сплату за нематеріальний актив відкладають на строк, більший від звичайного строку кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з дозволеним альтернативним підходом у МСБО 23 «Витрати на позики».

Нематеріальні активи можуть виникати:

- як окремо придбані;
- при придбанні як частина об'єднання бізнесу;
- шляхом державного субсидування;
- шляхом обміну активів;
- шляхом внутрішнього створення.

I. Як окремо придбані.

Як правило, ціна яку сплачує підприємство для придбання нематеріального активу окремо, відображає очікування щодо ймовірності надходження до цього підприємства тих очікуваних майбутніх економічних вигод, що втілені в цьому активі. Іншими словами, собівартість цього активу відображає вплив зазначеної ймовірності. Таким чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію імовірності визнання.

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

Собівартість такого нематеріального активу включає в себе:

— ціну придбання (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) за вирахування торговельних знижок;

— витрати пов'язані з приведенням активу в стан використання за призначенням (гонорари за юридичні послуги, плату за реєстрацію, прямі витрати на виплати працівникам, перевірку щодо функціональної придатності активу тощо).

Прикладами витрат, які можуть бути віднесеними безпосередньо на вартість нематеріальних активів, є:

а) витрати на виплати працівникам (згідно з визначенням у МСБО 19 «Виплати працівникам»), що виникають безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

б) професійні гонорари, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

в) витрати на перевірку належного функціонування такого активу.

До витрат, які не є складовою собівартості нематеріального активу, зокрема, належать:

а) витрати на запровадження нового продукту або послуги (в тому числі витрати на рекламу і просування на ринку);

б) витрати на ведення бізнесу в новій місцевості або з новим класом клієнтів (у тому числі витрати на підготовку персоналу);

в) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Приклад.



ЗАТ «Світанок» переміг у тендері на придбання права на знаки для товарів, що розроблений іншим підприємством. В оплату було перераховано 900 000 євро, також було сплачено 80 000 за участь у тендері, мито 2000 та послуги юриста 4000.



Собівартість = 900 000 + 80 000 + 2 000 + 4 000 = 986 000 євро.

Придбання пакету відображується проводками:

***Дт L.01** «Розрахунки з кредиторами» 986 000*

***Кт А.01.02** «Грошові кошти» 986 000*

***Дт А.08.03** «Права на знаки для товарів і послуг» 986 000*

***Кт L.01** «Розрахунки з кредиторами» 986 000*

За П(С)БО проведення будуть наступними:

***Дт 154** «Придбання (створення) нематеріальних активів» 986 000*

***Кт 631** «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 986 000*

***Дт 127** «Інші нематеріальні активи» 986 000*

***Кт 154** «Придбання (створення) нематеріальних активів» 986 000*

II. При придбанні як частина об'єднання бізнесу

Справедливу вартість нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, як правило, можна оцінити з достовірністю, достатньою для визнання окремо від гудвілу. Якщо для оцінок, які застосовуються для визначення справедливої вартості нематеріального активу, є певний діапазон можливих результатів з різним ступенем імовірності, то ця невизначеність включається в оцінку справедливої вартості нематеріального активу, а не використовується як свідчення неможливості достовірно оцінити справедливую вартість. Якщо нематеріальний актив, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, має визначений строк корисної експлуатації, то є спростоване припущення щодо можливості достовірно оцінити його справедливую вартість.

Нематеріальний актив, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, назва журналу, що видається, не може бути продана окремо від відповідної бази даних його передплатників, або торговий знак натуральної джерельної води може бути пов'язаний з певним джерелом і не може бути проданий окремо від цього джерела. В таких випадках

покупець визнає таку групу активів як єдиний актив, окремо від гудвілу, якщо окремі визначення справедливої вартості цих активів у групі не можна достовірно оцінити.

Подібним чином, терміни «торгові знаки» та «торгові назви» часто використовуються як синоніми торгової марки та інших назв. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу додаткових активів, таких як торгові марки (або марки послуг) і пов'язані з відповідною назвою товару, формулами, рецептами та технологічною майстерністю. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливую вартість додаткових активів окремо, покупець визнає групу додаткових активів, що складають торговий знак, як єдиний актив.

Якщо ж справедливую вартість додаткових активів можна достовірно оцінити окремо, покупець може визнати їх як єдину групу за умови, що окремі активи мають подібні строки корисної експлуатації.

Єдиним обставинами, за яких достовірно оцінювання справедливої вартості нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, може виявитися неможливим, є обставини, за яких нематеріальний актив виникає завдяки юридичним або іншим контрактним правам і є:

- а) таким, що його не можна відокремити, або
- б) може бути відокремленим, але немає історії або свідчення щодо операцій з обміну такими або подібними активами, а оцінка справедливої вартості за таких обставин залежатиме від величин, яку не можна виміряти.

Ціни котирувань на активному ринку забезпечують найдостовірнішу оцінку справедливої вартості. Відповідна ринкова ціна є, як правило, поточною ціною покупця. Якщо поточних цін покупця немає, ціна останньої подібної операції може бути основою для оцінки справедливої вартості — за умови, що між датою операції та датою, на яку оцінюють справедливую вартість активу, в економічних умовах не відбулося суттєвих змін.

Якщо немає активного ринку для нематеріального активу, його справедлива вартість відображає суму, яку суб'єкт господарювання сплатив би на дату придбання за актив в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами на основі якнайточнішої наявної інформації. Визначаючи цю суму, суб'єкт господарювання розглядає результати останніх операцій щодо подібних активів.

Підприємства, які регулярно купують і продають унікальні нематеріальні активи, розробили методи непрямої оцінки справедливої вартості таких активів. Ці методи можна використовувати для

первісної оцінки нематеріального активу, придбаного при об'єднанні бізнесу, якщо їх мета — оцінити справедливую вартість, і якщо вони відображають поточні операції і практику в галузі, до якої належить актив. Ці методи оцінювання охоплюють (якщо це доречно):

а) застосування аналітичних показників, які відображають поточні ринкові операції, до деяких величин, які впливають на прибутковість активу (таких як дохід, частки ринку, операційний прибуток тощо), або надходження роялті від видачі ліцензії на нематеріальний актив іншій стороні в операції між незалежними сторонами (як при підході «звільнення від роялті»), або

б) дисконтування оціненого майбутнього чистого грошового потоку від цього активу.

Отже, відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо нематеріальний актив було придбано в результаті об'єднання бізнесу, то його собівартість вважається справедливою вартістю на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відображає ринкові очікування щодо ймовірності отримання підприємством майбутніх економічних вигод. Покупець визначає на дату придбання окремо як нематеріальний актив так і гудвіл, якщо його справедливую вартість можна достовірно оцінити.

Приклад.



ВАТ «ТДС» придбало чисті активи ТОВ «Логос» за 7 500 000 дол., а справедлива вартість яких 5 200 000 дол., а також отримало право на фірмовий знак «ЛОГ» вартість якого визначена професійним оцінювачем в 400 000 дол.



Придбання відображується проводками:

Дт А.08.03 «Права на знаки для товарів і послуг» 400 000

Дт А.09.01 «Гудвіл» (7 500 000 – 5 200 000 – 400 000)
1 900 000

Дт рахунки інших активів 5 200 000

Кт А.01.02 «Грошові кошти» 7 500 000

За П(С)БО в обліку будуть наступні записи:

Дт 123 «Права на знаки для товарів і послуг» 400 000

Дт 19 «Гудвіл» 1 900 000

Дт рахунки інших активів 5 200 000

Кт 311 «Поточний рахунок в банку в національній валюті»
7 500 000

Також покупець може визнати окремо від гудвілу незавершений проект дослідження і розробки придбаного підприємства, якщо цей проект задовольняє визначення нематеріального активу та його справедливую вартість можна достовірно оцінити. Незавершений проект дослідження і розробки задовольняє визначення нематеріального активу, коли:

- задовольняє визначення активу;
- є ідентифікованим, тобто відокремлюваним або виникає в результаті контрактного або іншого юридичного права.

Витрати на дослідження та розробки, понесені після визнання нематеріальним активом незавершеного проекту дослідження і розробки, придбаного окремо або в результаті об'єднання бізнесу, слід відображати в обліку аналогічно дослідженням і розробкам, що здійснюються підприємством.

Справедливу вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, звичайно можна визначити з достатньою достовірністю для його визнання окремо від гудвілу.

Часом нематеріальний актив, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, може бути відокремленим лише разом із пов'язаним матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, назву журналу іноді неможливо продати окремо від бази даних передплатників, а торгову марку природного джерела — окремо від самого джерела. У таких випадках покупець визнає групу активів як один актив окремо від гудвілу, якщо індивідуальну справедливую вартість активів групи неможливо достовірно визначити.

Слід зазначити, що *внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив*.

У деяких випадках відбувається понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигод, але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання, наведеним у цьому Стандарті. Ці видатки часто характеризуються як такі, що роблять внесок до внутрішньо генерованого гудвілу. Внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ресурсом, який можна ідентифікувати (тобто його не можна відокремити і він не виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.

Різниці між ринковою вартістю суб'єкта господарювання та балансовою вартістю його чистих активів, що підлягають визначенню в будь-який момент, можуть охоплювати ряд чинників, які впливають на вартість підприємства. Проте ці різниці не можна розглядати як такі, що відображають собівартість нематеріального активу, контролюваного цим суб'єктом господарювання.

III. Шляхом державного субсидування

Нематеріальні активи можуть виникати у випадках, коли держава передає або розподіляє такі нематеріальні активи, як права використання посадочних смуг в аеропорту, ліцензії на теле- і радіомовлення, квоти на імпорту, або права на доступ до інших обмежених ресурсів. Згідно МСБО 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації щодо державної допомоги» підприємство може визнати як нематеріальний актив, так і субсидію за справедливою вартістю, або за номінальною сумою плюс будь-які витрати безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до використання за призначенням.

Приклад.



ТОВ «Аква» отримало безоплатно від ПП «Веста» програмне забезпечення, справедлива вартість якого на дату отримання становила 1800 грн. Тривалість корисної експлуатації складає 5 років, обраний прямолінійний метод нарахування амортизації. Програмне забезпечення буде використовуватись відділом маркетингу.



Відобразимо за допомогою табл. 4.3 облік операцій за МСБО та П(С)БО.

Таблиця 4.3

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ БЕЗОПЛАТНОГО ОТРИМАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ ЗА МСБО ТА П(С)БО

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбуткування безоплатно отриманого програмного забезпечення	A.07.07 Незавершене будівництво на невстановлене обладнання	E.04.01 Додатково оплачений капітал	1800
		154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	424 «Безоплатно отримані необоротні активи»	
2	Введення в експлуатацію програмного забезпечення	A.08.06 Програмне забезпечення	A.07.07 Незавершене будівництво на невстановлене обладнання	1800
		127 «Інші нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	

Закінчення табл. 4.3

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
3	Нарахована амортизація за 1-й рік експлуатації	PL.04.04 Маркетингові та рекламні послуги	A.08.12 Знос нематеріальних активів	360
		93 «Витрати на збут»	133 «Знос нематеріальних активів»	
4	Одноразове визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	E.04.01 Додатково оплачений капітал	PL.08.11 Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	360
		424 «Безоплатно отримані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»	

IV. Шляхом обміну активів

Один або більше нематеріальних активів можуть бути отримані в обмін на немонетарні активи. Собівартість такого активу визначається за справедливою вартістю, за виключенням випадків, коли:

- а) в обміні операції відсутня комерційна сутність;
- б) справедлива вартість не може бути достовірно визначена.

Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю, якщо а) ця операція з обміну не позбавлена комерційної сутності або б) справедливу вартість ні отриманого активу, ні переданого активу не можна достовірно оцінити.

Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання переданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого (в обмін) активу.

Підприємство визначає, чи притаманна операції комерційна сутність, розглядаючи міру, якою майбутні надходження грошових коштів, за очікуваннями, зміняться в результаті цієї операції. Операція з обміну має комерційну сутність, якщо:

- а) конфігурація грошових потоків (тобто ризик, час надходження та суми) від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків за переданим активом;

б) для конкретного суб'єкта господарювання змінюється вартість тієї частки його діяльності, на яку вплинули зміни в результаті обміну;

в) різниця в а) або б) є суттєвою відносно справедливої вартості активів, які були об'єктом обміну.

Для визначення наявності комерційної сутності операції частка діяльності, на яку вплинули зміни в результаті обміну для конкретного суб'єкта господарювання, має відображати грошові потоки після оподаткування.

Результат цього аналізу може бути ясным без необхідності для суб'єкта господарювання здійснювати деталізовані обчислення.

Справедливу вартість нематеріального активу, для якого немає операцій на ринку, з якими можна було б порівнювати, можна достовірно визначити, якщо а) відхилення у діапазоні достовірних оцінок справедливої вартості не є суттєвими для певного активу або б) імовірність різних оцінок усередині діапазону може бути достовірно визначена і використана для оцінки справедливої вартості. Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливую вартість отриманого або переданого активу, тоді для оцінки собівартості застосовується справедлива вартість переданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є цілком очевидною.

Приклад.



Підприємство придбало патент на виготовлення взуття в обмін на офісні меблі та з доплатою 9 000 дол., справедлива вартість меблів — 41 000 дол., а балансова 28 000 дол.



Собівартість патенту = 41 000 + 9 000 = 50 000 дол.

V. Шляхом внутрішнього створення

При оцінці того, чи відповідає створений нематеріальний актив критеріям визнання, підприємству необхідно розподілити процес створення на:

- стадію дослідження;
- стадію розробки.

МСБО 38 дає визначення *дослідження* — це оригінальне та заплановане дослідження, що застосовується підприємством вперше з перспективою одержання нових наукових або технічних знань і цілей. Нематеріальний актив, що виникає в процесі дослідження не

повинен визнаватися активом, а витрати на проведення дослідження списуються в момент, коли вони були понесені та відображаються в Звіті про прибутки та збитки.

Прикладами дослідницької діяльності є наступні:

- діяльність, направлена на отримання нових знань;
- пошук, оцінка та остаточний відбір винаходів та знань щодо їх застосування;
- пошук, проектування, оцінка та остаточний вибір альтернативних матеріалів, пристроїв, продукції, процесів, систем та послуг.

Розробка, згідно МСБО 38, є застосування результатів дослідження або інших знань при плануванні і конструюванні виробництва нових або значно поліпшених матеріалів, пристроїв, продукції, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного виробництва чи застосування. Нематеріальний актив визнається і відображується в балансі за умови, що підприємство може продемонструвати:

- технічну завершеність нематеріального активу який можна використати або продати;
- намір завершити створення нематеріального активу для продажу або використання;
- здатність використовувати або продавати нематеріальний актив;
- то, яким чином нематеріальний актив буде створювати ймовірність одержання економічних вигід (довести корисність, необхідність, ефективність, попит та ринок збуту);
- наявність технічних, фінансових та інших ресурсів необхідних для завершення розробки;
- здатність достовірно оцінити витрати, пов'язаних з нематеріальним активом в процесі його розробки.

Прикладом розробок є діяльність, пов'язана з:

- конструювання, спорудження і випробування зразків та моделей;
- проектування інструментів, шаблонів, форм і штампів з використанням нової технології;
- конструювання, створення і тестування обраного варіанту для нових або покращених матеріалів, пристроїв, продукції, процесів, систем або послуг.

До собівартості нематеріального активу створеного власними силами підприємством включають:

- витрати на матеріали та послуги спожиті або використані у процесі створення нематеріального активу;
- виплати працівникам, що прямо пов'язані із створенням нематеріального активу;

➤ будь-які інші витрати на створення нематеріального активу (мито, амортизація патентів та ліцензій, які були використані для створення).

Не включаються до собівартості нематеріального активу створених підприємством:

➤ витрати на збут, адміністративні та загальногосподарські витрати, що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан придатний для використання;

➤ чітко визначені непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої продуктивності;

➤ витрати на навчання персоналу керувати активом.

Приклад.

?

Підприємство понесло такі витрати до початку виробництва нових кріплень до гірських лиж:

	євро
• маркетингові дослідження	4 000
• зарплата персоналу, що здійснювали тестування	41 000
• витрати на реєстрацію промислового зразка	2 000
• навчання персоналу, що буде виробляти кріплення	10 000
• рекламні витрати	7 000

!

Собівартість н.а. = 41 000 + 2000 = 43 000 євро.

Приклад.

?

Витрати підприємства на розробку і дослідження відповідно склали, тис. євро: матеріали 20 та 70; зарплата 110 та 160; інші прямі витрати 35 і 40. В результаті буде створено нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання, згідно МСБО 38.

!

Витрати на розробку в обліку відображаються:

Дт «Н.а. в процесі розробки»	165
Кт «Матеріали»	20
Кт «Нарахована з/пл»	110
Кт інших рахунків	35

Витрати на дослідження в обліку відображаються:

Дт «Витрати на дослідження»	270
Кт «Матеріали»	70
Кт «Нарахована з/пл»	160
Кт інших рахунків	40

Відповідно до П(С)БО 8 при створенні нематеріальних активів власними силами всі витрати пов'язані з етапом *досліджень* визнаються витратами періоду під час їх здійснення:

Дм 941 «Витрати на дослідження і розробки»

Км 13 «Знос необоротних активів»

Км 20 «Виробничі запаси»

Км 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Км 65 «Розрахунки за страхуванням»

Км 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо

Щодо створення нематеріальних активів власними силами в стадії розробки, то це відображається записами:

Дм 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Км 13 «Знос необоротних активів»

Км 20 «Виробничі запаси»

Км 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Км 65 «Розрахунки за страхуванням»

Км 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Км 91 «Загальновиробничі витрати»

Км 92 «Адміністративні витрати»

Введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів відображаються записом:

Дм 12 «Нематеріальні активи»

Км 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Можуть мати місце ситуації, коли підприємство не отримує (не купує або не створює) нематеріального або іншого активу та при цьому здійснює витрати не прямо пов'язані з нематеріальним активом. Такі витрати включають до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Прикладом зазначених витрат є такі:

- витрати на введення нової продукції або послуг (витрати на рекламу, просування продукції на ринку тощо);

- витрати на забезпечення діяльності підприємства на новому місці його розташування або пов'язані з новим класом клієнтів (зокрема, витрати на навчання персоналу);

- адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Згідно МСБО 38, видатки на об'єкт нематеріальних активів слід визнавати витратами на момент понесення лише за таких умов:

- ці витрати не є частиною собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання;

- такий об'єкт не було отримано у результаті придбання іншого підприємства.

Видатки, не визнані нематеріальними активами та списані на витрати в попередніх звітних періодах (у тому числі проміжних), не

слід сторнувати та включати до собівартості нематеріальних активів у наступних звітних періодах.

Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється з моменту приведення його у стан використання за призначенням, визначеним керівництвом підприємства. Тому витрати, що виникли в процесі використання або переміщення нематеріального активу, не включають до його балансової вартості.

Такими витратами є:

- витрати, які виникли внаслідок того, що актив придатний для використання за призначенням, але його експлуатацію ще не розпочато;
- первісні операційні збитки, що виникли в період формування попиту на продукцію активу.

Подальші витрати

Витрати, що пов'язані з нематеріальними активами, які виникають після їх придбання або створення, звичайно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Це пов'язано з тим, що внаслідок природи нематеріальних активів здебільшого неможливо замінити їх складові компоненти або додати нові. Крім того, часто складно ідентифікувати подальші витрати з конкретним активом, оскільки вони пов'язані з діяльністю підприємства в цілому. Тому подальші витрати можуть бути капіталізовані, а саме збільшити балансову вартість нематеріального активу, у випадках, коли вони задовольняють критерії визнання нематеріального активу.

За П(С)БО 8 у багатьох випадках неможливо визначити ймовірність того, що подальші видатки збільшать чи збережуть економічні вигоди, які надходитимуть до підприємства від цих нематеріальних активів. Також часто буває важко віднести такі видатки безпосередньо до конкретного нематеріального активу, а не до всього підприємства в цілому. В таких випадках витрати визнаються витратами періоду.

Приклад



Станом на 01.01.2000 р. на балансі підприємства знаходиться програмне забезпечення, первісна вартість якого становить 2400 грн, знос — 400 грн. Оцінений термін корисної експлуатації дорівнює 6 років. У зв'язку із реформою бухгалтерського обліку керівництво підприємства вирішило модернізувати це програмне забезпечення. Витрати на модернізацію склали 900 грн, у тому числі 150 грн — ПДВ.

Внаслідок модернізації термін корисного використання був переглянутий і дорівнює тепер 7 років.



Отже, підприємство має підстави капіталізувати витрати на модернізацію записом:

Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» 750

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 750

Дт 641 «Розрахунки за податками» 150

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 150

Якщо б внаслідок такої модернізації вдалось просто уникнути списання програмного забезпечення як активу, який втратив свою корисність, то витрати на модернізацію підлягали б відображенню у складі витрат поточного періоду (адміністративних, на збут чи інших).

Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за **переоціненою сумою**, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід визначати посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, яка була б визначена при використанні справедливої вартості на дату балансу.

Модель переоцінки не дозволяє:

а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи, або

б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

Модель переоцінки застосовується після того, як актив первісно визнано за собівартістю. Проте, якщо лише частина собівартості нематеріального активу визнається як актив, оскільки актив не відповідав критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу, то модель переоцінки можна застосовувати до всього такого активу. Модель переоцінки можна також застосовувати до нематеріального активу, отриманого за державним грантом та визнаного за номінальною сумою.

Існування активного ринку з характеристиками для нематеріального активу є незвичним, хоча таке трапляється. Наприклад, у деяких юрисдикціях може існувати активний ринок для ліцензій на таксі, які можна вільно передати, ліцензій на риболовлю або для квот на виробництво.

Проте активний ринок не може існувати для торгових марок, заголовків, видавничих прав на музику та фільми, патентів чи торго-

вих марок, оскільки кожен такий актив є унікальним. Крім того, незважаючи на те, що нематеріальні активи купуються та продаються, контракти укладаються між окремими покупцями та продавцями, а операції відбуваються порівняно рідко. З цих причин ціна, сплачена за один актив, не може дати достатнього свідчення справедливої вартості іншого активу. Нарешті, інформація про ціни часто не є загальнодоступною.

Періодичність переоцінки залежить від несталості справедливої вартості нематеріальних переоцінюваних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих та несталих змін, що спричиняє потребу щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості.

Якщо нематеріальний актив переоцінюють, будь-яку накопичену амортизацію на дату переоцінки:

а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості, або

б) вилучають з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу.

Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності. Переоцінку нематеріальних активів в обліку за П(С)БО відобразимо за допомогою схеми переоцінки (рис. 4.1).

Якщо справедливую вартість переоціненого нематеріального активу більше не можна визначити посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу має бути його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на активний ринок за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Той факт, що активного ринку для переоціненого нематеріального активу більше немає, може означати, що корисність цього активу може зменшитись і що його слід перевірити згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Якщо справедливую вартість активу можна визначити посиланням на активний ринок на наступну дату оцінки, то починаючи з 1079 з цієї дати застосовується модель переоцінки.

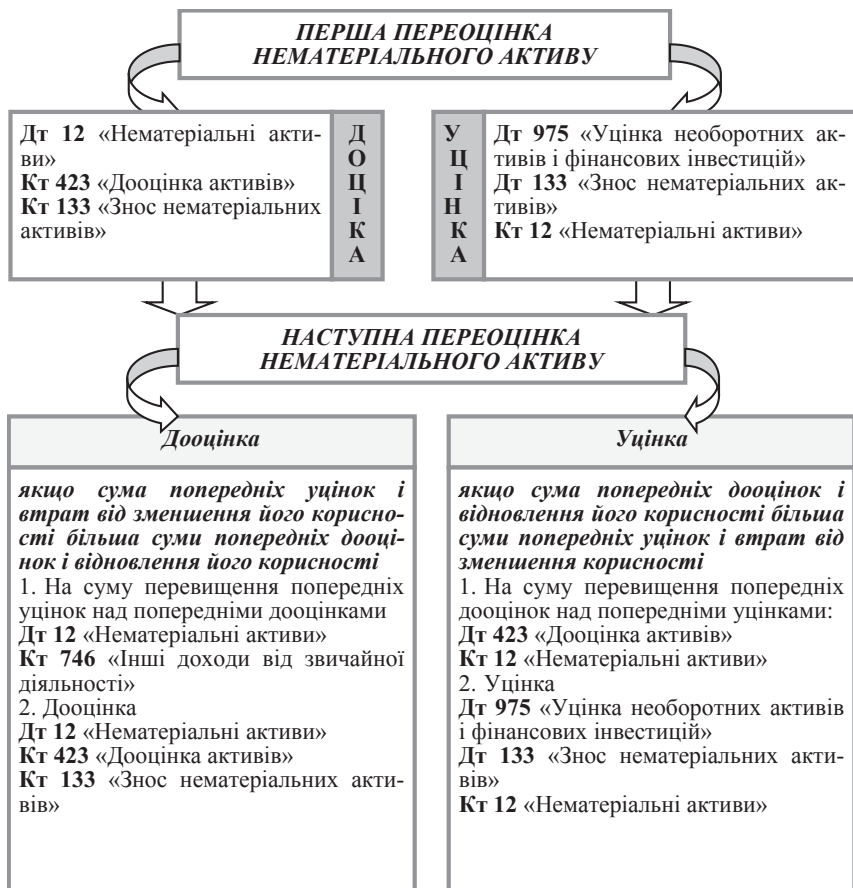


Рис. 4.1. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку за П(С)БО 8

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення відображається безпосередньо в кредиті рахунку капіталу під назвою «*Дооцінка*». Однак збільшення від переоцінки має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує зниження від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане у прибутках чи збитках.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутках чи збитках. Проте зменшення від переоцінки слід відображати безпосередньо в дебеті

рахунку капіталу під назвою «Дооцінка», в межах будь-якого залишку в кредиті рахунку під назвою «Дооцінка», що відноситься до цього активу.

Кумулятивну дооцінку, що входить до власного капіталу, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли її реалізовано. Всю дооцінку можна реалізувати при ліквідації та продажу активу. Проте можлива й реалізація частини дооцінки під час використання активу підприємства; у цьому випадку сума реалізованої дооцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку в звіті про прибутки та збитки не відображається.

4.3. АМОРТИЗАЦІЯ ТА ВИБУТТЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Підприємство має оцінювати строк корисної експлуатації нематеріального активу, встановлювати, чи він є визначеним, чи невизначеним, а також установлювати його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Підприємство має розглядати свій нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу відповідних факторів) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) забезпечувати надходження чистих грошових потоків до підприємства.

Відображення нематеріального активу в обліку базується на строкові його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації підлягає амортизації, тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації — не підлягає амортизації.

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

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

б) типові життєві цикли продукту для активу та відкриту інформацію щодо строків корисної експлуатації активів подібного типу, що їх використовують у подібний спосіб;

в) технічне, технологічне та інші види старіння;

г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації;

г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;

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

е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду;

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

Термін «невизначений» не означає «безкінечний». Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх видатків на обслуговування, необхідних для підтримки певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, і намір досягти такого рівня. Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх видатків на підтримку певного стандарту продуктивності активу.

Комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, ураховуючи швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, ймовірно, що строк їхньої корисної експлуатації буде коротким.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу може бути дуже довгим і навіть невизначеним. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, що його встановлюють контрактні угоди чи інші юридичні права, не повинен перевищувати період чинності контрактних або юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо контрактні або інші юридичні права надаються на обмежений період, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, якщо є свідчення підтримки поновлення з боку суттєвих без суттєвих витрат.

Можуть існувати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації нематеріального активу: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть

обмежити період, протягом якого суб'єкт господарювання контролює доступ до цих вигод. Строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.

Наявність наведених далі чинників, серед іншого, демонструє здатність суб'єкта господарювання поновити контрактні або інші юридичні права без суттєвих витрат:

а) є свідчення (яке, можливо, базується на минулому досвіді) того, що контрактні або інші юридичні права буде поновлено. Якщо їх поновлення залежить від згоди третьої сторони, воно має включати свідчення того, що ця третя сторона дасть свою згоду;

б) є свідчення того, що буде дотримано умови, необхідні для того, щоб одержати поновлення певного права;

в) витрати на поновлення певного права не є суттєвими для суб'єкта господарювання порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення прав.

Якщо витрати на поновлення є суттєвими порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення прав, то собівартість «поновлення» по суті відображає витрати на придбання нового нематеріального активу на дату поновлення прав.

При визначенні строку слід керуватися як економічними так і юридичними факторами, а при спірних питаннях визначення строку *обирається наименьше значения.*

Приклад.



Підприємство «СТМ» придбало у підприємства «Альфа» патент за 64 000 дол. і строком корисної служби 16 років, а юристи підприємства «СТМ» вважають, що строк — 10 років.



Строк корисного використання буде 10 років.

Облік щодо амортизації нематеріальних активів за П(С)БО та МСБО здійснюється шляхом віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу (табл. 4.4).

Нематеріальний актив з обмеженим терміном корисного використання підлягає амортизації, при чому сума має розподілятися на систематичній основі. Слід зазначити фактори, які необхідно врахувати при визначенні строку експлуатації нематеріальних активів:

- очікуваний період застосування активу підприємством;

- оцінка термінів використання подібних активів, що використовуються аналогічним чином;
- старіння технічне або моральне у результаті змін у зовнішньому середовищі, що впливає на попит товарів чи послуг, що одержують від активу;
- очікувані дії конкурентів;
- юридичні обмеження на використання об'єкту (наприклад через закінчення відповідних договорів оренд);
- рівень витрат на фінансування і обслуговування активу.

Таблиця 4.4

ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА П(С)БО ТА МСБО

МСБО	П(С)БО
Дт А.06.05 «Незавершене виробництво» Дт PL.02 «Нерозподілені витрати» Дт PL.05 «Адміністративні витрати» Дт PL.04 «Витрати на збут» Дт PL.03 «Інші витрати» Кт А.08.12 «Знос нематеріальних активів»	Дт 23 «Виробництво» Дт 91 «Загальновиробничі витрати» Дт 92 «Адміністративні витрати» Дт 93 «Витрати на збут» Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» Дт 97 «Інші витрати» Дт 99 «Надзвичайні витрати» Кт 133 «Знос нематеріальних активів»

Нарахування амортизації нематеріального активу починається коли він готовий до використання.

Вартість нематеріального активу, яка підлягає амортизації це його собівартість або інша сума, що її заміняє у фінансових звітах за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу — це розрахункова вартість, яку підприємство зараз отримає від продажу активу за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем.

Згідно МСБО 38, ліквідаційна вартість нематеріального активу, як правило = 0, але є винятки:

- коли існує невідоме зобов'язання третьої сторони придбати цей актив наприкінці терміну його корисного використання;
- коли ліквідаційну вартість можна визначити виходячи з існуючого активного ринку.

Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно, при цьому можуть бути використані методи: прямолінійного списання, зменшення залишку та метод одиниць продукції.

Відповідно до п. 94 МСБО 38 період та метод нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів можуть переглядатися хо-

ча б раз на рік в кінці. Підставою для таких змін можуть бути, наприклад, перегляд графіків розрахунків щодо надходження економічних вигод від використання об'єкту нематеріального активу, умов на ринку тощо.

Нарахування амортизації припиняється за будь-якої події, що відбулася першою:

- з моменту визначення активу, що буде продаватися, відповідно до МСФЗ 5;

- після припинення визнання;

- після закінчення терміну корисного використання.

Визнання нематеріального активу припиняється:

- при вибутті;

- якщо від його використання і наступному вибутті не очікуються жодних економічних вигод.

Припинення визнання нематеріальних активів.

Визнання нематеріального активу слід припиняти коли:

- об'єкт нематеріального активу ліквідується;

- якщо у разі його подальшого використання або вибуття не очікуються жодних економічних вигод у майбутньому.

Вибуття нематеріального активу може здійснюватися наступним чином:

- продаж;

- передавання у фінансову оренду;

- безкоштовна передача;

- закінчення терміну його корисного використання.

За П(С)БО нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств та при інших операціях.

В кожному із зазначених випадків:

а) у першу чергу відображається сума зносу нематеріального активу записом:

Дт 133 «Знос нематеріальних активів»

Кт 12 «Нематеріальні активи»

б) потім залишкова вартість, при мові якщо вона не дорівнює нулю, списується з балансу записами:

У разі списання за непридатністю:

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 12 «Нематеріальні активи»

Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 641 «Розрахунки за податками».

У разі продажу нематеріальних активів:

Дт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кт 12 «Нематеріальні активи»

У разі внесення нематеріальних активів до статутного капіталу інших підприємств:

- на суму залишкової вартості нематеріального активу:

Дт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»

Кт 12 «Нематеріальні активи»

- на суму справедливої вартості внесеного до статутного капіталу нематеріального активу:

Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кт 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»

- У разі здійснення благодійного внеску:

Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності»

Кт 12 «Нематеріальні активи»

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу за кореспонденцією рахунків:

Дт 423 «Дооцінка активів»

Кт 441 «Прибуток нерозподілений»

При визначенні дати вибуття такого активу підприємство має застосовувати положення МСБО 18 щодо визнання доходу від продажу товарів та МСБО 17 щодо продажу з наступною орендою.

Фінансовий результат від припинення визнання нематеріального активу визначають як різницю між сумою чистого надходження від вибуття (продажу) активу та його балансовою вартістю.

4.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

ЩОДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

За міжнародними стандартами у фінансовій звітності за кожним класом нематеріальних активів повинна розкриватися наступна інформація:

- строк корисної експлуатації та норми амортизації;
- метод нарахування амортизації;
- валова чиста балансова вартість і накопичувальна амортизація на початок і кінець звітного періоду;
- окремою статтею звіту про прибутки та збитки амортизація н.а.;
- узгодження балансової вартості н.а. на початок і кінець звітного періоду;

- додаткові надходження з відокремленням н.а. придбаних і створених власними силами;
- списання і вибуття;
- збільшення або зменшення вартості, що виникли в результаті переоцінки;
- збитки від знецінення;
- чисті курсові різниці при перерахунку показників фінансової звітності зарубіжного підприємства;
- інші зміни чистої балансової вартості на протязі періоду.

За П(С)БО можна відобразити взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи, наведений у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТАТЕЙ БАЛАНСУ,
ЗА ЯКИМИ ВІДОБРАЖАЮТЬСЯ НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ**

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
Нематеріальні активи:	У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»		
залишкова вартість	010	Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу	Рядок 011 — рядок 012
первісна вартість	011	Первісна вартість нематеріальних активів	Дт 12 «Нематеріальні активи»
знос	012	Нарахована у встановленому порядку сума зносу нематеріальних активів	Кт 133 «Знос нематеріальних активів»
Гудвіл	065		Дт 19 «Гудвіл»

У Примітках до річної фінансової звітності за вимогами П(С)БО 8 наводиться інформація, яка пояснює облікову політику підприємства щодо визнання та оцінки нематеріальних активів за кожною групою активів:

- підхід до переоцінки нематеріальних активів (вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі);

- підхід до відображення витрат на дослідження і розробки;
- обрані методи амортизації та діапазон термінів корисної експлуатації.

Крім того, у Примітках щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації про створені підприємством нематеріальні активи наводиться така інформація:

- наявність та рух у звітному році:
 - первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок періоду;
 - первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств;
 - сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів у результаті переоцінки;
 - первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;
 - сума нарахованої амортизації;
 - сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
 - інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу на кінець періоду;
- вартість нематеріальних активів щодо яких існують обмеження прав власності;
- вартість нематеріальних активів, переданих у заставу;
- сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів;
- загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду;
- первісна вартість, залишкова вартість і метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок коштів цільового фінансування.



Питання для самоперевірки до Розділу IV

1. Дати визначення нематеріального активу.
2. Коли визнаються нематеріальні активи?
3. Як проводиться оцінка нематеріальних активів, придбаних окремо та як частина об'єднання бізнесу?

4. Як проводиться оцінка нематеріальних активів придбаних за рахунок грантів та придбаних шляхом обміну на інші активи?

5. Які підходи до внутрішньогенерованого гудвілу за МСБО?

6. Особливості визнання нематеріальних активів, створених власними силами.

7. Охарактеризуйте стадію дослідження при створенні власними силами нематеріального активу.

8. Охарактеризуйте стадію розробки при створенні власними силами нематеріального активу.

9. Що буде собівартістю нематеріальних активів, створених власними силами.

10. Особливості періоду корисного використання нематеріальних активів.

11. Приведіть приклади нематеріальних активів з визначеним періодом корисного використання

12. Приведіть приклади нематеріальних активів з необмеженим періодом корисного використання

13. Які методи амортизації використовують для нематеріальних активів?

14. Коли підприємство переглядає період і метод амортизації?

15. Коли припиняється визнання нематеріальних активів?



Тести до Розділу IV

1. Стандарт МСБО 38 не застосовується до:

a) обліку затрат на дослідження та розробки в галузі переробки матеріальних ресурсів;

b) обліку затрат з розвідки та розробки нафтових і газових родовищ у добувних галузях;

c) обліку затрат на дослідження технології отримання бензину;

d) правильна відповідь відсутня.

2. Якщо нематеріальний актив, що міститься на фізичному носії (компакт диску, дискеті), є невід'ємною складовою системи, яка не може функціонувати без даного активу, то для його обліку застосовуються:

a) МСБО 38;

b) МСБО 2;

c) МСБО 40;

d) МСБО 18.

3. *Нематеріальний актив — це:*
- a) ідентифікований монетарний актив;
 - b) ідентифікований немонетарний актив;
 - c) ідентифікований немонетарний актив, що не має фізичної форми;
 - d) неідентифікований монетарний актив, що не має фізичної форми.

4. *Які нематеріальні активи з нижченаведених можуть мати фізичну форму:*

- a) програмне забезпечення;
- b) патент;
- c) ноу-хау;
- d) гудвіл.

5. *Ліквідаційна вартість нематеріального активу — це:*

- a) вартість залишків сировини;
- b) оціночна сума, яку підприємство може отримати від продажу активу на сьогоднішній день за вирахуванням витрат на збут;
- c) валова грошова сума, яку підприємство може отримати від продажу активу в кінці строку його корисного використання за мінусом витрат;
- d) валова грошова сума, яку підприємство може отримати при продажу активу на активному ринку.

6. *Перелік корисного використання нематеріального активу відноситься до періоду, протягом якого:*

- a) актив доступний для використання будь-якою кількістю власників;
- b) актив доступний для використання підприємством;
- c) актив доступний для використання підприємством і власниками;
- d) актив не доступний для використання.

7. *Коли нематеріальний актив придбається на умовах відстрочки платежу на період, що перевищує звичайні умови кредитування, будь-яка оплата понад ціни активу враховується як затрати на:*

- a) створення нематеріальних активів;
- b) позики;
- c) ремонт і технічне обслуговування;
- d) дослідження та розробки.

8. У випадку обміну одного чи декількох нематеріальних активів на новий актив, новий актив оцінюється за:

- a) вартістю заміщення майна;
- b) справедливою вартістю;
- c) ліквідаційною вартістю;
- d) залишковою вартістю.

9. Чи можна оцінити справедливу вартість нематеріального активу при обліку його за альтернативним методом (переоціненою вартістю), якщо підтверджені дані про ринкову вартість аналогічного активу відсутні?

- a) ні;
- b) так. Якщо актив є специфічним та продажі аналогічних активів не часті, то справедлива вартість активу оцінюється за методом визначення доходів чи за відновлюваною вартістю за вирахуванням амортизації;
- c) так. Якщо актив є специфічним та продажі аналогічних активів не часті, то справедлива вартість активу оцінюється шляхом проведення індексації;
- d) так. Якщо актив є специфічним та продажі аналогічних активів не часті, то справедлива вартість активу дооцінюється.

10. Переоцінка нематеріальних активів повинна проводитись:

- a) щорічно;
- b) кожні 1-3 роки;
- c) кожні 3-5 років;
- d) залежно від змін у справедливій вартості активів.

Розділ V

ЗАПАСИ

5.1. ВИЗНАЧЕННЯ ЗАПАСІВ ТА ЇХ ОЦІНКА

Для здійснення господарської діяльності підприємств всіх форм власності та галузей економіки використовують цілий ряд ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових, які діють в тісному взаємозв'язку, адже без достатньої кількості фінансових ресурсів неможливий вплив трудових ресурсів на матеріальні, що в кінцевому результаті дає новий продукт розвитку господарюючого суб'єкта. В сукупності ресурсів підприємства вагома частка належить матеріальним ресурсам — засобам та предметам праці, в результаті поєднання яких здійснюється процес виробництва підприємства.

Сфера застосування МСБО 2

В умовах трансформаційних процесів метою є гармонізація системи обліку та дослідження МСБО 2, що доповнюються новими завданнями в обліку.

Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:

а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (МСБО 11);

б) фінансових інструментів (МСФЗ 7 та МСБО 39);

в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (МСБО 41).

Сфера застосування П(С)БО 9

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо запасів підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі — П(С)БО 9).

Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності запасів необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО:

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»,
- П(С)БО 2 «Баланс»,
- П(С)БО 16 «Витрати»,
- П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Норми П(С)БО 9 застосовуються підприємствами всіх форм власності, крім бюджетних установ.

Норми П(С)БО 9 розповсюджуються тільки на запаси, облік яких ведеться на основі історичної (фактичної) собівартості та не застосовуються до:

- незавершених робіт за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними (П(С)БО 18 «Будівельні контракти»);
- фінансових активів П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»;
- молодяку тварин і тварин на відгодівлі, продукції сільського і лісового господарства, корисних копалин, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО (на сьогодні така оцінка не застосовується).

Визнання запасів за МСБО

Відповідно до МСБО 2, *запаси* (*Inventories*) — це активи, які:

а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари);

б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво);

в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали).

Звичайна діяльність — це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

За визначенням, *запаси* — це оборотні активи, тобто вони не повинні бути обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Придбані запаси визнаються активом у разі задоволення усіх наведених нижче умов:

- до підприємства перейшли усі суттєві ризики та вигоди, пов'язані з власністю на запаси;
- підприємство отримало контроль над запасами та здійснює управління ними тією мірою, яка звичайно пов'язана з правом власності;
- собівартість запасів може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигод, пов'язаних із запасами.

Визнання запасів за П(С)БО

Запаси визнаються активами, якщо вони відповідають критеріям визнання активу:

Згідно з П(С)БО 9 *запаси* — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Звичайна діяльність — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають внаслідок її проведення (П(С)БО 3, п. 4).

За визначенням, *запаси* — це оборотні активи, тобто вони не повинні бути обмежені у використанні та призначені для реалізації або використання протягом року чи операційного циклу, якщо він довший за рік.

Відповідність запасів першому критерію визнання активів (ймовірність отримання підприємством в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням) тісно пов'язано з правом власності підприємства на ці запаси. Оскільки достатня впевненість у тому, що майбутні економічні вигоди надходитимуть до підприємства, може існувати тоді, коли ризик та винагороди вже перейшли до підприємства і воно здійснює управління та контроль за запасами.

Право власності на запаси

Важливим питанням визнання запасів, обліку операцій з їх придбання та продажу є питання переходу права власності на запаси. На практиці підприємство повинне відображати придбання та продаж запасів у час передачі відповідного права власності.

До запасів підприємства включаються всі запаси, на які підприємство має право власності на визначену дату (наприклад, на дату складання Балансу), незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території, що належить підприємству, можуть знаходитися предмети, які є власністю інших фізичних і юридичних осіб. Ці предмети не є запасами підприємства.

Момент передачі права власності визначається у договорі на придбання (продаж) запасів і залежить від базових умов поставки.

Базові умови поставки визначають за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС». Ці терміни застосовуються у всіх країнах світу і в Україні (в Україні з 1994 р.: Указ Президента України від 04.10.94 р. № 567/94 «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів»).

Якщо у договорі купівлі-продажу використовуються терміни «ІНКОТЕРМС», необхідно робити посилання на чинну у даний час версію. В квітні 2002 р. в «Урядовому кур'єрі» була опублікована українською мовою нова редакція «Офіційних правил тлумачення торговельних термінів ІНКОТЕРМС Міжнародної Торгової Палати (редакція 2000 року)» (далі — Правила «ІНКОТЕРМС»).

Правила «ІНКОТЕРМС» застосовуються тільки до договорів купівлі-продажу матеріальних активів. Вони встановлюють 13 основних умов поставки (термінів). Для кожного виду поставки, визначені: вид транспорту; обов'язки продавця; обов'язки покупця; перехід ризиків і витрат, пов'язаних із товаром.

Всі інші умови договору купівлі-продажу (крім базових умов поставки) повинні бути вказані окремо (Правила «ІНКОТЕРМС» — 2000, вступ). Сюди відноситься: передача права власності, порушення договору та наслідки таких порушень, страхування товару тощо (табл. 5.1).

Найбільш поширені базові умови поставки: EXW, FCA, FAS, FOB, CPT, DDP та інші.

EXW (франко-завод) означає, що всі витрати і ризики у зв'язку з перевезенням товарів з підприємства продавця до місця призначення несе покупець. Зобов'язання продавця щодо поставки товару вважається виконаним після того, як він надав покупцеві товар на своєму підприємстві чи в іншому названому місці (наприклад, склад) без завантаження на будь-який приймаючий транспортний засіб, передав відповідні документи на товар згідно з вимогами договору, про що одержав підтвердження відповідним свідоцтвом про поставку від покупця. Продавець має передати товар у погоджений у договорі строк та несе витрати з перевірки товару та його упаковки. Цей термін може застосовуватися у разі перевезення будь-яким видом транспорту.

Таблиця 5.1

ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ БАЗОВИХ УМОВ ПОСТАВОК

Вид транспорту	Умови «Інкотермс»		Момент переходу ризику випадкової загибелі, права власності	Момент вивільнення експортера від накладних витрат
	назва	український еквівалент		
Залізничний і повітряний	FCI	Франко-перевізник	Передавання товару під відповідальність перевізника, названого покупцем, у погодженому місці або пункті.	Передавання товару під відповідальність перевізника у погодженому пункті.
	FAS	Франко-вздовж борту судна	Розміщення товару вздовж борту судна у погодженому порту відвантаження.	Розміщення товару вздовж борту судна у погодженому порту відвантаження.
	FOB	ФОБ Франко-борт	Перетинання товаром рейлінгу (поручнів) судна в погодженому порту відвантаження.	Те саме, зі сплатою ліцензій, мита, зборів і податків по експорту.
	CFR	Вартість і фрахт	Перетинання товаром рейлінгу (поручнів) судна в погодженому порту відвантаження.	Те саме, проте із сплатою ліцензій, мита, зборів і податків по експорту, фрахту.
	CIF	СІФ Вартість, страхування і фрахт	Перетинання товаром рейлінгу (поручнів) судна в погодженому порту відвантаження.	Те саме, проте із сплатою ліцензій, мита, зборів і податків по експорту, фрахту, і страхової премії.
Морський і річковий	DEQ	Доставлено франко-причал	Передавання товару на причалі в порту призначення.	Передавання товару на пристані в порту призначення із сплатою ліцензій, мита, податків і зборів по імпорту і експорту.
	EXW	Франко-завод	Передавання товару покупцю на складі.	Передавання товару покупцю на складі.
	CPT	Перевезення оплачено до	Передавання товару на збергання першому перевізнику.	Те саме, проте із сплатою ліцензій, мита, зборів країни вивезення і фрахту.
	CIP	Перевезення і страхування оплачено до	Передавання товару першому перевізнику.	Те саме, але із сплатою ліцензій, мита, зборів країни вивезення і фрахту, страхової премії.
	DAF	Поставка до кордону	Передавання товару у погодженому місці на кордоні.	Те саме, проте із сплатою ліцензій, мита, податків і зборів у країні експортера до передавання вантажу покупцеві.
Будь-який вид	DDU	Поставка, мито не сплачено	Передавання товару у погодженому місці призначення у країну ввезення (імпорт).	Те саме, проте із сплатою ліцензій.

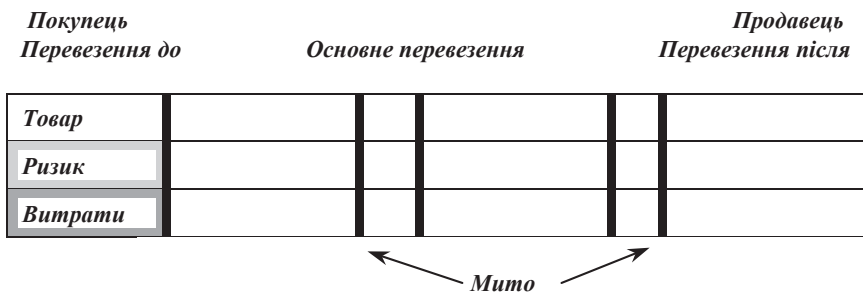


Рис. 5.1. EXW (франко-завод)

Слід відмітити, що умова Інкотермс має силу **FCA (франко-перевізник)** означає, що продавець поставляє товар, очищений від мита на експорт, під відповідальність перевізника, названого покупцем, у погодженому місці або пункті, а також передає відповідні документи згідно з вимогами договору і отримує підтвердження відповідним транспортним або еквівалентним електронним повідомленням. Покупець несе всі витрати по товару з моменту, коли він був поставлений перевізнику. Цей термін може застосовуватися у разі перевезення будь-яким видом транспорту.

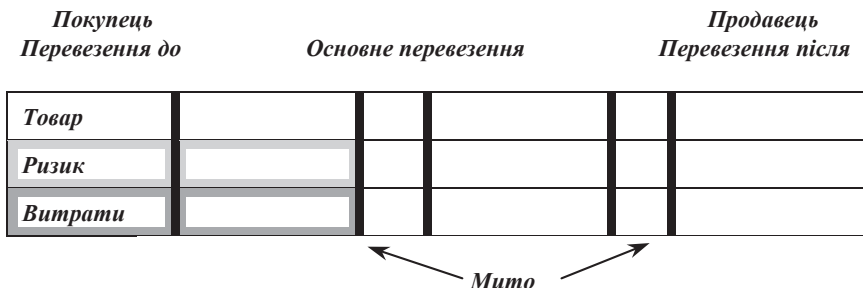
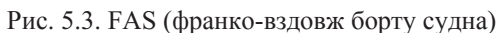


Рис. 5.2. FCA (франко-перевізник)

FAS (франко-вдвозж борту судна) — означає, що продавець доставляє товар у зазначений порт поставки та розміщує його вздовж борту судна на причалі або на ліхтерах. Після виконання цих умов усі витрати й ризики втрати чи пошкодження товару, подальші витрати пов'язані з перевезенням товару, його оформленням, сплатою мита, податків та інших зборів тощо повинен нести покупець. Цей термін може застосовуватися тільки у випадках перевезення морським або внутрішнім водним транспортом.



Покупець	Основне перевезення				Продавець
Перевезення до					Перевезення після
Товар					
Ризик					
Витрати					

← Мимо →

Рис. 5.4. FOB (франко-борт, порт відвантаження зазначений)

193

рмальностями, потрібними для експорту; з перевіркою товару; витрати пакування та маркування. Покупець несе витрати по товару з моменту, коли він поставлений на зберігання; витрати, пов'язані з товаром, що знаходиться в дорозі, до його прибуття в погоджене місце призначення; витрати по розвантаженню, якщо вони не були включені до фрахту; мито, податки та інші збори, оплачувані при ввезенні товарів; витрати по передвідвантажувальній перевірці товару; видатки і збори, що виникли при одержанні документів. Цей термін може застосовуватися у разі перевезення будь-яким видом транспорту.

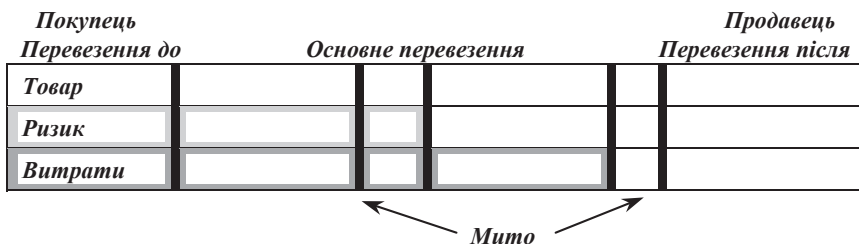


Рис. 5.5. CPT (перевезення оплачено до _____, порт призначення не зазначений)

DDP «Поставлено, мито сплачено» (місце призначення визначено) — означає, що зобов'язання продавця щодо поставки рахується виконаним після того, як він надав товар в розпорядження покупця в зазначеному місці країні імпортера. Продавець зобов'язаний нести ризики та витрати, включаючи мито, податки, інші збори по доставці в це місце товару, звільненого від мита на імпорт.

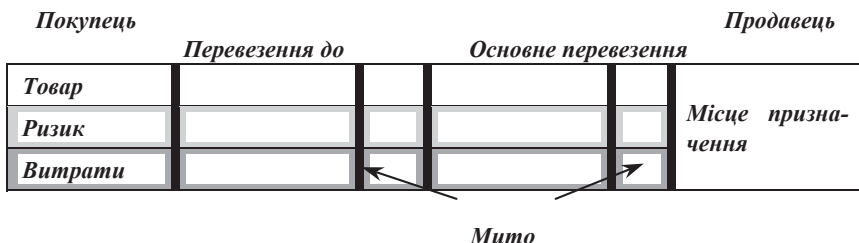


Рис. 5.6. DDP «Поставлено, мито сплачено» (місце призначення визначено)

Можна виділити наступні категорії запасів щодо яких існують певні особливості, пов'язані з визначенням моменту переходу права власності:

- запаси в дорозі;
- товари, реалізовані на умовах, коли покупець має право на повернення товару;
- товари на консигнації;
- помилки в обліку запасів.

Запаси в дорозі включаються до активів підприємства за наявності документального підтвердження (транспортні документи, електронне повідомлення тощо). Момент переходу права власності залежить від умов поставки. Особливості обліку таких операцій полягають в тому, що товарні цінності на яких розповсюджується право власності повинні бути відображені як закупки відповідного періоду.

Товари, реалізовані на умовах, коли покупець має право на повернення: дохід від реалізації визнається, якщо його суму можна достовірно визначити. Якщо такі розрахунки неможливо виконати, продаж не обліковується, доки залишається ймовірність повернення товару. Таким чином, товар залишається на балансі продавця.

Товари на консигнації. Консигнація — це розміщення власником матеріальних цінностей, або консигнантом своїх товарів в складських приміщеннях інших. Консигнатор або власник складського приміщення подібні товари не включає до складу своїх запасів дані матеріальні цінності.

Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрата періоду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування.

Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запасу, використаного як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації цього активу.

Класифікація запасів за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 5.2.

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
9	20	<i>Виробничі запаси:</i>	<i>IAS 2</i>	<i>A.06</i>	<i>Основні засоби:</i>
9	201	Сировина і матеріали	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	202	Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	203	Паливо	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	204	Тара і тарні матеріали	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	205	Будівельні матеріали	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	206	Матеріали, передані у переробку	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	207	Запасні частини	IAS 2	A.06.04	Запасні частини
30	208	Матеріали сільсько-господарського призначення	IAS 41	A.06.04	Запасні частини
9	209	Інші матеріали	IAS 16	A.06.03	Матеріали
30	21	Матеріали сільсько-господарського призначення	IAS 41	A.06.06	Інші запаси
9	22	МШП	IAS 16	A.06.03	Матеріали
9	23	Виробництво	IAS 16	A.06.05	Незавершене виробництво
9	24	Брак у виробництві	IAS 16	A.06.05	Незавершене виробництво
9, 18	25	Напівфабрикати	IAS 16, 11	A.06.03	Матеріали
9	26	Готова продукція	IAS 16	A.06.01	Готова продукція
41, 9	27	Продукція сільськогосподарського виробництва	IAS 16, 30	A.06.01	Готова продукція
9	28	Товари	IAS 16	A.06.02	Товари

В момент проведення інвентаризації можуть бути виявлені ТМЦ на які підприємство не має права власності, наприклад, товари які вже куплені, але зберігаються на складі. Також не включаються до запасів товари на *консигнації*. Консигнація — це розміщення власником ТМЦ, або консигнантом, своїх товарів в складських приміщеннях інших. Консигнатор або власник складського приміщення подібні товари не включає до складу своїх запасів дані ТМЦ.

Запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: *собівартістю або чистою вартістю реалізації*.

Методи оцінки запасів відповідно до стандартів, якими регулюється їх облік розглянемо в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

МЕТОДИ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ВІДПОВІДНО ДО МСБО 2

Методи оцінки основних засобів		Суть методу
<i>Cost model</i>	<i>Модель собівартості</i>	За сумою сплачених (або належних до сплати) грошових коштів чи їх еквівалентів, або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання
<i>Net releasable value</i>	<i>Чиста провартість</i>	Розрахункова ціна продажу запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням витрат, необхідних на завершення їх виробництва та продажу

Собівартість запасів виконавця послуг

Якщо у виконавця послуг є запаси, вони оцінюються за витратами на їх виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включно з керівним персоналом, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, що пов'язані з продажем та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Собівартість запасів постачальника послуг не включає маржу прибутку або накладні витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, які встановлюють постачальники послуги.

Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість, яка включає (табл. 5.4):

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами.

Таблиця 5.4

ТРИ СКЛАДОВІ СОБІВАРТОСТІ ЗАПАСІВ ВІДПОВІДНО ДО МСБО 2

Складові собівартості запасів		Трактування витрат
Витрати на придбання	Cost of purchase	Складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, робіт з навантаження і розвантаження й інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням будь-якого предмета. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання. При цьому торгіві (оптові) знижки, надані постачальниками після оплати поставок, а також кошти, що повертаються постачальниками з інших причин, від підсумкової суми витрат на закупівлю віднімаються.
Витрати на переробку	Cost of conversion	Складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з випуском певних видів (і одиниць) продукції. Крім прямих витрат, до витрат на переробку належать і виробничі накладні витрати, як постійні (Fixed production overheads), так і змінні (Variable production overheads).
Інші витрати	Other costs	Включається до собівартості запасів тільки тією мірою, якою вони пов'язані з приведенням їх (запасів) до необхідного стану та місцеположення.

МСБО 2 не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з установленою практикою в цих галузях промисловості. Якщо такі запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;

б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.

Отже, **витрати на придбання** (*Costs of Purchase*) запасів включають:

- ціну закупки;
- ввізне мито та інші податки, пов'язані з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству податковим органом;
- витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів.

Торговельні та інші знижки вираховують при визначенні витрат на придбання запасів.

Приклад

Ціна товару (без ПДВ) — 200 грн за одиницю. Підприємство придбало 1000 одиниць цього товару, унаслідок чого отримало торговельну знижку в розмірі 5 % від ціни.

Витрати на транспортування товарів власним транспортом становили 500 грн. Розрахунок собівартості придбаних товарів, грн:

<i>Прейскурантна ціна ($200 \cdot 1000$)</i>	<i>200 000</i>
<i>Торговельна знижка ($200\,000 \cdot 0,05$)</i>	<i>-10 000</i>
<i>Чиста вартість придбання</i>	<i>190 000</i>
<i>Витрати на транспортування</i>	<i>500</i>
<i>Разом собівартість придбаних товарів</i>	<i>190 500.</i>

Розрахунок податку на додану вартість залежить від законодавства країни, в деяких країнах взагалі відсутній такий вид податку. У закордонній практиці ПДВ розраховують, виходячи з чистої вартості придбання (тобто $190\,000 \cdot 0,2 = 228\,000$), та звичайно відшкодовують підприємству.

Витрати на переробку (*Costs of Conversion*) включають прямі витрати на оплату праці і відрахування до фондів та розподілені постійні та змінні виробничі накладні витрати.

За МСБО 2 **прямі витрати на оплату праці** (*Direct Labour*) — це заробітна плата персоналу, що задіяна у виробництві продукції та може бути включена до собівартості одиниці даної продукції економічно доцільним шляхом.

Виробничі накладні витрати (*Production Overheads*) — це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо віднесені до визначених одиниць продукції економічно доцільним шляхом. Наприклад, допоміжні матеріали, витрати на утримання будівель і устаткування, непряма зарплата, амортизація, оплата електроенергії, водопостачання тощо.

Виробничі накладні витрати складаються зі змінних і постійних витрат.

Змінні виробничі накладні витрати (Variable Production Overheads) — це непрямі витрати на виробництво, що залежать від обсягу виробництва і варіюються при зміні кількості продукції, що виробляється. Прикладом змінних виробничих витрат часто є допоміжні (непрямі) матеріали та непряма зарплата.

Постійні виробничі накладні витрати (Fixed Production Overheads) — непрямі витрати на виробництво, що не змінюються при зміні обсягу виробництва продукції.

Виробничі накладні витрати розподіляються між одиницями продукції на базі виробничої потужності. Існують наступні показники виробничої потужності, що розглядаються в літературі та використовуються на практиці: нормальна потужність; запланована потужність; практична потужність; фактична потужність.

Нормальна потужність (Normal Capacity) — це очікуваний середній рівень виробництва, який може бути досягнутий протягом певної кількості періодів (близько 2-4 років).

Запланована потужність (Budgeted Capacity) — це очікуваний рівень виробництва у наступному році.

Практична потужність (Practical Capacity) — це максимальний рівень виробництва, який може бути досягнутий.

Фактична потужність (Actual Capacity) — це рівень виробництва, який досягнуто у звітному періоді (році).

Так як змінні виробничі накладні витрати залежать від обсягу виробництва, то їх розподіл між одиницями продукції здійснюють на базі фактичного використання потужності.

Вибір бази розподілу постійних виробничих накладних витрат має бути виваженим й оптимально підібраним, оскільки це може суттєво впливати на виробничу собівартість одиниці продукції.

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або в разі наявності основного та побічного продукту. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази. Наприклад, розподілення може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту — на етапові виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером більшість побічних продуктів є несуттєвими. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного

продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати (*Other Costs*) можуть бути включені до собівартості запасів, якщо вони були здійснені для доставки запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Прикладами таких витрат є:

- витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів;
- амортизація витрат на розробку, пов'язану з конкретним процесом або продуктом;
- амортизація платежів або ліцензій, пов'язаних із конкретним процесом або продуктом;
- витрати на зберігання, обумовлені виробничим процесом і необхідні для наступної стадії виробництва;
- невикробничі (адміністративні) накладні витрати, пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан.

МСБО 23 «Витрати на позики» ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів. Підприємство може купувати запаси на умовах відстрочених розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент, наприклад, різниця між ціною придбання за нормальних умов кредиту та сплаченою сумою, визнається як витрати на відсотки протягом періоду фінансування.

Собівартість запасів виконавця послуг оцінюються за витратами на їх виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включно з керівним персоналом, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, що пов'язані з продажем та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Собівартість запасів постачальника послуг не включає маржу прибутку або накладні витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, які встановлюють постачальники послуг.

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів відповідно до МСБО 41, запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб'єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюються після первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу на час збирання врожаю. Ця величина є собівартістю запасів на таку дату для застосування МСБО 2.

Витрати, що не включаються до собівартості запасів:

- понаднормові витрати матеріалів, робочої сили та інших позапланових виробничих витрат;
- витрати на зберігання ТМЗ між окремими стадіями виробничого цеху, якщо це непередбачено технологічним процесом;
- загальні і адміністративні витрати;
- витрати пов'язані з реалізацією.

5.2. ОБЛІК РУХУ ЗАПАСІВ. ПОСТІЙНА ТА ПЕРІОДИЧНА СИСТЕМИ ОБЛІКУ І МЕТОДИ СПИСАННЯ ЗАПАСІВ

Рух запасів пов'язаний з трьома основними процесами, а саме придбання, переробки та реалізації. Схему руху запасів на підприємстві відобразимо на рис. 5.7.

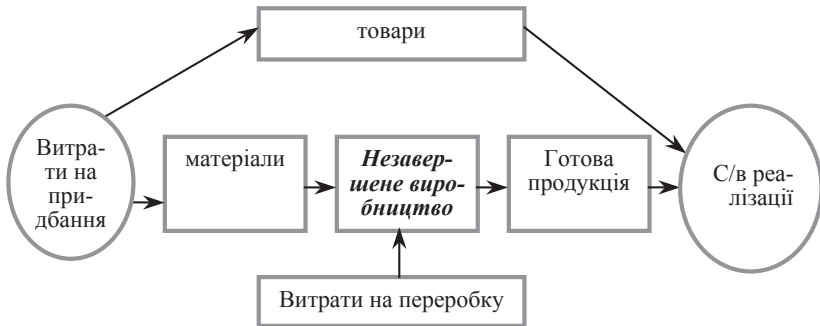


Рис. 5.7. Рух запасів на підприємстві

Облік руху запасів залежить від системи обліку, що застосовується підприємством. Існують дві системи обліку запасів: *постійного обліку та періодичного*.

І. При системі постійного обліку запасів (*Perpetual Inventory System*) їх надходження та видаток відображають протягом звітного періоду на відповідних рахунках запасів («Товари», «Матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»). Собівартість реалізації визначається як добуток собівартості одиниці запасів та кількості реалізованих запасів:

$$C/v = \text{Сод.} \cdot K,$$

де Сод. — собівартості одиниці запасів;

К — кількості реалізованих запасів.

Отже, при даній системі ведеться облік змін на рахунках Запасів постійно фіксуючи безпосередньо операції, що виникають. Можна зазначити такі відмінні риси даної системи:

- за умов купівлі товарів з метою перепродажу або використання у виробничих потребах дебетується відповідний рахунок запасів, а не рахунок «Закупки»;

- витрати на транспортування, повертання закуплених запасів та знижки обліковуються на рахунку запасів, а не на окремих рахунках;

- собівартість реалізованих запасів за кожною операцією відображується за Дебетом «Собівартість реалізованих запасів» та Кредитом «Запасів»;

- на рахунок «Запаси» відкривають допоміжні журнали в яких фіксуються проведення за кожною окремою операцією, а також вказується кількість та вартість кожного виду запасів.

В період масового використання комп'ютеризованих систем обліку зміни на рахунку «Запаси» фіксуються миттєво. З практичної точки зору цей метод є надзвичайно розповсюджений серед багатьох підприємств. Наприклад, супермаркети за допомогою опричних сканерів на касах ведуть постійний облік запасів при роздрібній торгівлі.

Типові кореспонденція при постійній системі обліку запасів відображено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

ОБЛІК ЗАПАСІВ ПРИ ПОСТІЙНІ СИСТЕМІ

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума за операцією
A.06.03 Матеріали	L01.01 Рахунки до сплати	На суму рахунка-фактури, пред'явленого постачальником до сплати за матеріали
A.06.02 Товари	L01.01 Рахунки до сплати	На суму рахунка-фактури, пред'явленого постачальником до сплати за товари
A.06.05 Виробництво	A.06.03 Матеріали	На суму собівартості придбаних матеріалів
A.06.05 Виробництво	L.03.01 Нарахована заробітна плата	На суму витрат по зарплаті, що була нарахована
A.06.05 Виробництво	PL.02 Загальновиробничі витрати	Сума розподілених загальновиробничих витрат

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума за операцією
A.06.01 Готова продукція	A.06.05 Виробництво	На суму виробничої собівартості виготовленої продукції
A.03.01 Рахунки до одержання	PL.01.01 Дохід від реалізації готової продукції	На суму вартості реалізації готової продукції
PL.02.13 Собівартість продажу	A.06.01 Готова продукція	На суму собівартості реалізованої продукції
A.03.01 Рахунки до одержання	PL.01.02 Дохід від реалізації товарів	На суму вартості реалізації товарів
PL.02.13 Собівартість продажу	A.06.02 Товари	На суму собівартості реалізованих товарів

За П(С)БО 9 «Запаси» придбані, отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

II. При системі періодичного обліку (Periodic Inventory System) надходження та видаток запасів протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображують. Із самої назви видно, що облік кількості запасів в коморі ведуть періодично. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунок «Закупки». Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка «Закупки» списують на рахунок фінансових результатів. Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

Собівартість реалізації запасів при системі періодичного обліку визначається балансовим методом:

$$C/v = Cп. + З - Cк.,$$

де Cп. — собівартості реалізованих запасів;

З — собівартість залишку запасів на початок періоду;

Cк. — собівартість залишку запасів на кінець періоду.

Таблиця 5.6

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ПРИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА П(С)БО 9

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбані виробничі запаси з оплатою грошовими коштами (на суму договору поставки)	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
		22 «МШП»	
2	Одночасно на суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
3	Витрати з доставки і розвантаження запасів стороннім транспортом	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
		22 «МШП»	
4	Відображена сума ПДВ у складі транспортних витрат	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
5	Придбані і оприбутковані матеріали підзвітними особами	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
		22 «МШП»	
6	Відображена сума ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Сплачено за товари авансом	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
8	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
9	Прийняті на склад товари	28 «Товари»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
10	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
11	Відображено зарахування заборгованості	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
12	Придбано підприємством молодняк тварин для відгодівлі	211 «Молодняк тварин на вирощуванні»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»
13	Прийнята від населення худоба для реалізації	218 «Худоба, що прийнята від населення для реалізації»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»

Типові кореспонденція при періодичній системі обліку запасів відображено в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

ОБЛІК ЗАПАСІВ ПРИ ПЕРІОДИЧНІ СИСТЕМІ

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума за операцією
Закупки	Рахунки до сплати	На суму рахунка-фактури, пред'явленого постачальником до сплати
Доходи	Закупки	На суму рахунка-фактури, пред'явленого постачальником до сплати
Після закінчення звітного періоду:		
Зміни у залишках запасів	Запаси	На суму залишків на початок періоду
Зміни у залишках запасів	Доходи	На суму приросту запасів за період. Якщо констатується убуток запасів, — робиться зворотнє проведення
Запаси	Зміни у залишках запасів	На суму залишку запасів, виявленого у результаті інвентаризації на кінець періоду

Приклад.

1. Отримано 100 шт. стільців загальною вартістю 12 000 дол. на умовах 2 %/10 днів.

I. Дт «Товари» Кт «Рахунки до сплати» 11 760

II. Дт «Закупка товарів» Кт «Рахунки до сплати» 11 760

2. Реалізовано 20 шт. стільців в роздрібну торгівлю за 3000 дол.

I. Дт «Рахунки до отримання» Кт «Реалізація» 3000

Дт «С/в реалізованих товарів» Кт «Товари» 2352

II. Дт «Рахунки до отримання» Кт «Реалізація» 3000

3. Згідно договору було повернуто постачальникам 10 стільців за відповідною вартістю

I. Дт «Рахунки до сплат» Кт «Товари» 1176

II. Дт «Рахунки до сплат» Кт «Повернені та уцінені товари» 1176

4. Повністю сплачено заборгованість постачальнику

I. Дт «Рахунки до сплат» Кт «Каса» 10 584 (11 760 – 1176)

II. Дт «Рахунки до сплат» Кт «Каса» 10 584

Для визначення собівартості запасів, що вибувають МСБО 2 передбачено широкий вибір методів:

- **Метод конкретної ідентифікації.** Згідно з МСБО 2, собівартість запасів, які не є взаємозамінними, та товарів, продукції або послуг, які призначені для конкретних проектів, слід визначати шляхом конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і калькуляція собівартості здійснюється окремо за кожною одиницею запасів. Такий метод звичайно застосовують для визначення собівартості індивідуальних замовлень (виробництво кораблів, літаків тощо) або в умовах торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо. Проте цей метод не прийнятний у разі виробництва або реалізації великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними. Тому здебільшого підприємства застосовують відповідні формули для визначення собівартості запасів: «перше надходження — перший видаток» або середньозваженої собівартості.

- **Середньозважена собівартість запасів** (*Weighted Average Cost*) запасів визначається як співвідношення собівартості та кількості запасів, що є в наявності.

- **Формула «перше надходження — перший видаток»** (*First In, First Out — FIFO*) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими. З цього припущення випливає, що одиниці, які залишилися в запасах на кінець звітного періоду, є тими, що надійшли (вироблені) останніми.

- **Формула «останнє надходження — перший видаток»** (*Last in, First-out — LIFO*) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) останніми, відпускаються (продаються) першими. Відповідно одиниці, що залишаються в запасах на кінець звітного періоду, вважаються тими, що надійшли (були придбані або вироблені) першими. МСБО 2 до 2005 року дозволяє застосовувати як альтернативну формулу «останнє надходження — перший видаток».

МСБО 2 визначає, що підприємство повинно застосовувати однакові формули собівартості для всіх запасів, подібних за характером і використанням. Тому, наприклад, може бути доцільним застосування різних формул для визначення собівартості запчастин, які реалізуються, та таких самих запчастин, що використовуються для власних потреб (ремонт устаткування).

Приклад.

**СИСТЕМА ПОСТІЙНОГО СПИСАННЯ.
I Метод конкретної ідентифікації**

Дата	Надходження ТМЦ			Вибуття ТМЦ			Залишок ТМЦ		
	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть
01.10.06							500	80	40 000
05.10.06	350	82	28 700				500	80	40 000
							350	82	28 700
19.10.06				620*			50	80	4 000
				450	80	36 000	180	82	14 760
				170	82	13 940			
С/в ТМЦ						49 940			
Залишки									18 760

* — конкретно відомо за якою ціною і з якої партії вибувають ТМЦ.

II Метод середньозваженої с/в

Дата	Надходження ТМЦ			Вибуття ТМЦ			Залишок ТМЦ		
	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть
01.10.06							500	80	40 000
05.10.06	350	82	28 700				500	80	40 000
							350	82	28 700
19.10.06				620	80,83*	50 115	230	80,83	18 591
С/в ТМЦ						50 115			
Залишки									18 591

* — ціна визначається за формулою розрахунку середньої, виходячи із залишків на складі на кінець дня перед днем вибуття ТМЦ, а саме $(40\,000 + 28\,700) / (500 + 350) = 80,83$ грн.

III Метод FIFO

Дата	Надходження ТМЦ			Вибуття ТМЦ			Залишок ТМЦ		
	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть
01.10.06							500	80	40 000
05.10.06	350	82	28 700				500	80	40 000
							350	82	28 700
19.10.05				620: 500* 120**	80 82	40 000 9 840	230	82	18 860
С/в ТМЦ						49 840			
Залиш- ки									18 860

* — спочатку вибувають з першої партії 500 шт. За ціною першої партії — 80 грн/шт.

** — потім вибувають наступні з другої партії (620-500=120) відповідно за ціною другої партії 82 грн/шт.

IV Метод LIFO

Дата	Надходження ТМЦ			Вибуття ТМЦ			Залишок ТМЦ		
	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть	Кі-ть	Ціна	В-ть
01.10.06							500	80	40 000
05.10.06	350	82	28 700				500	80	40 000
							350	82	28 700
19.10.06				620: 350* 270**	82 80	28 700 21 600	230	80	18 400
С/в ТМЦ						50 300			
Залиш- ки									18 400

* — спочатку вибувають з партії, що надійшла остання 350 шт. За ціною останньої партії — 82 грн/шт.

** — потім вибувають наступні з попередньої партії (620-350=270) відповідно за ціною даної партії 80 грн/шт.

Проведемо порівняльний аналіз при системі постійного списання, за умов, що прибуток складе 70 000 грн, а дані згрупуємо в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

Метод	Дохід	Собівартість	Прибуток	Залишки ТМЦ
I Метод конкретної ідентифікації	70 000	49 940	20 060	18 760
II Метод середньозваженої собівартості	70 000	50 115	19 885	18 591
III Метод FIFO	70 000	49 840	20 160	18 860
IV Метод LIFO	70 000	50 300	19 700	18 400

В умовах зростання цін на запаси формула FIFO забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, наслідком чого буде найбільший прибуток. Водночас оцінка запасів у балансі за формулою FIFO найбільш наближена до їх фактичної собівартості.

Середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання закупівельних цін. Водночас ця формула потребує складніших розрахунків, і в умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду звичайно є нижчою за ринкову вартість.

При застосуванні формули LIFO маємо найвищу собівартість продажу, але найменший прибуток. В умовах інфляції ця формула найкращим чином сприяє відповідності витрат і доходів у Звіті про прибутки та збитки.

З іншого боку, використання формули LIFO призводить до завищення собівартості запасів у балансі та дає можливість маніпулювати показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів.

Тому в 2003 році формулу LIFO було вилучено з МСБО 2.

Ті самі методи розглянемо при періодичній системі обліку.

Методи визначення оцінки собівартості запасів, такі як *метод стандартних витрат* або *метод роздрібних цін*, можуть використовуватися для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Вони регулярно аналізуються і, в разі необхідності, переглядаються у світлі поточних умов.

II СИСТЕМА ПЕРІОДИЧНОГО СПИСАННЯ
I Метод конкретної ідентифікації

Показник	Кількість	Ціна	Вартість
Залишки станом на 01.10.06	500	80	40 000
Надходження: 05.10.06	350	82	28 700
Разом	850	*	68 700
Після інвентаризації залишки	230:		18 760
	50	80	4 000
	180	82	14 760
С/в ТМЦ	620		49 940

II Метод середньозваженої с/в

Показник	Кількість	Ціна	Вартість
Залишки станом на 01.10.06	500	80	40 000
Надходження: 05.10.06	350	82	28 700
Разом	850	*	68 700
Після інвентаризації залишки	230	80,83	18 591
С/в ТМЦ	620		50 115

III Метод FIFO

Показник	Кількість	Ціна	Вартість
Залишки станом на 01.10.06	500	80	40 000
Надходження: 05.10.06	350	82	28 700
Разом	850	*	68 700
Після інвентаризації залишки	230	82	18 860
С/в ТМЦ	620		49 840

IV Метод LIFO

Показник	Кількість	Ціна	Вартість
Залишки станом на 01.10.06	500	80	40 000
Надходження: 05.10.06	350	82	28 700
Разом	850	*	68 700
Після інвентаризації залишки	230	80	18 400
С/в ТМЦ	620		50 300

Метод стандартних (нормативних) витрат. Стандартні витрати (Standard Costs) — це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які базуються на нормативах використання матеріалів, праці, а також економічної та виробничої потужності. Зазвичай стандартні витрати широко використовують у практиці управління для встановлення цін, контролю та оцінки діяльності.

Типові кореспонденція обліку запасів за стандартними цінами відображено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА СТАНДАРТАМИ ЦІНАМИ

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума за операцією
Матеріали	Рахунки до сплати	На суму стандартної собівартості
Відхилення за матеріалами за рахунок цін	Рахунки до сплати	На суму відхилень (фактична собівартість — стандартна собівартість)
Виробництво	Матеріали	На суму стандартної собівартості матеріалів
Відхилення за матеріалами за рахунок їх використання	Відхилення	На суму відхилень (фактична собівартість — стандартна собівартість)
Готова продукція	Виробництво	Сума розподілених стандартної собівартості готової продукції

Метод роздрібних цін (Retail Method) звичайно застосовують підприємства роздрібною торгівлі в умовах великої кількості одиниць товарів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо використати інші методи ви-

значення собівартості. За цього методу собівартість запасів визначається шляхом зменшення їх вартості на відповідний відсоток, який розраховується як співвідношення собівартості та роздрібною ціни наявних запасів. При цьому слід враховувати запаси, які було оцінено нижче первісної ціни реалізації.

На практиці підприємства роздрібною торгівлі досить часто використовують середній відсоток валового прибутку, який визначається для кожного підрозділу. Для забезпечення точно оцінки запасів при застосуванні методу роздрібних цін слід періодично проводити інвентаризацію запасів.

Приклад.

Дані запасів по певній групі ТОВ «Писанка», що займається роздрібною торгівлею за звітний рік наступні:

	<i>С/в Роздрібна</i>	<i>ціна</i>
<i>Залишки запасів на початок періоду, тис грн</i>	<i>9000</i>	<i>14 800</i>
<i>Закупки запасів протягом періоду, тис. грн</i>	<i>6500</i>	<i>10 600</i>
Разом	15 500	25 400

Реалізовано запасів протягом періоду, тис. грн

21 200

Залишки запасів на кінець періоду, тис. грн

4200

Виходячи з даних розрахуємо співвідношення собівартості та роздрібною ціни, що дорівнює 61 % = $(15\,500 / 25\,400) \cdot 100$.

Розрахований відсоток застосуємо до залишку запасів на кінець періоду за роздрібними цінами: $2562 = 4200 \cdot 0,61$

Виходячи з проведених вище розрахунків визначимо собівартість реалізованих товарів $12\,938 = 15\,500 - 2562$

Запаси, які було реалізовано відображуються у складі витрат того звітного періоду в якому визнається дохід від реалізації запасів.

При застосуванні системи постійного обліку реалізовані запаси відображають у Звіті про прибутки та збитки за статтею «Собівартість продажу» (Див. Додаток).

Собівартість продажу продукції включає:

- виробничу собівартість реалізованої готової продукції;
- нерозподілені виробничі накладні витрати;
- наднормативні виробничі витрати запасів.

У системі періодичного обліку запасів собівартість продажу наводиться шляхом відображення операційних витрат за елементами разом із величиною зміни запасів протягом звітного періоду.

Облік надходжень та реалізації запасів

З облікових регістрів, поширених у західній бухгалтерській практиці, найвідомішими є такі:

- Книга поточних господарських операцій;
- Книга купівель;

- Книга продажів;
- Книга повернення покупок;
- Книга повернення проданих товарів.

Книга поточних господарських операцій — це обліковий реєстр, в якому відображаються всі господарські операції, що здійснюються підприємством в ході звичайної діяльності. За винятком операцій купівель та продажів, бо для їх обліку відкриваються окремі спеціальні реєстри: книги купівель, продажів та повернення. Вид заголовку такої книги оформлено в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

КНИГА ПОТОЧНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Дата	Зміст господарської операції	Рахунок	Фоліо	Сума	Разом
1	2	3	4	5	6

У колонці «Фоліо» позначається не номер кореспондуючого рахунка, а аббревіатура назви того іншого реєстра (книги) і номер сторінки, де проведено той самий запис. Що, по суті, означає подвійний бухгалтерський запис відбувся.

Подібним же чином оформляють і решту книг. З тією лише різницею, що Книга повернення проданих товарів має ще одну колонку — «Номер кредитового авізо». Записи у Книзі купівель здійснюються у хронологічному порядку, у міру надходження рахунків-фактур за отриманий товар. При поверненні товару постачальникові надсилається документ, аналогічний до рахунка-фактури — дебетове авізо, з позначенням усіх необхідних реквізитів, що пояснюють причину повернення. Облікове значення дебетового авізо полягає у тому, що зменшення заборгованості постачальникові відображається дебетовим записом на його і особовому рахунку (аналітичному). Відповідно, постачальник, зі свого боку, виписує кредитове авізо.

Книга продажів призначена для реєстрації продажів у кредит (з відстроченням платежу) на підставі рахунків-фактур, що пред'являються покупцям. Записи у Книзі продажів, як і в Книзі купівель, здійснюються у хронологічному порядку, і так само Книга продажів не є тим обліковим реєстром, в якому проведеннями відображаються операції розрахунків із покупцями. Проведення

при кожному відвантаженні реєструється в особовому рахунку конкретного покупця. Індивідуальні рахунки покупців і є тими регістрами, в яких відображаються розрахунки. Що стосується кредитових оборотів, то вони протягом місяця (звітного періоду) лише накопичуються на особових рахунках дебіторів, і тільки після закінчення звітного періоду кредитовий запис підсумковою сумою проводиться у Книзі продажів.

Порядок ведення *Книги повернення* проданих товарів аналогічний до порядку ведення Книги повернення покупок. Компанія-продавець отримує від компанії-покупця кредитове авізо з позначенням усіх необхідних реквізитів, що пояснюють причину повернення. Після чого індивідуальний рахунок покупця кредитується на суму повернення. А дебетується рахунок «Повернення проданих товарів», але не відразу, а наприкінці звітного періоду, підсумковою сумою.

Головна книга (Ledger) книга ділиться на дві частини — основну і допоміжну, то ці частини називаються, відповідно, *General Ledger* і *Private Ledger*. І в тій, і в іншій частині сторінки виглядають однаково. *Private Ledger* — це, по суті, індивідуальні рахунки дебіторів та кредиторів, де фіксується стан розрахунків з контрагентами (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Дата	Зміст господарської операції	Фоліо	Обороти		Сальдо	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7

Оскільки у Головній книзі такого формату записи робляться не один раз на місяць загальним підсумком, а щодня або в міру потреби, визначення сальдо рахунків (виведення залишку) здійснюється після кожного запису. Таким чином, залишок на будь-якому рахунку контролюється постійно і безперервно. Дана процедура звичайна: до сальдо, зафіксованого після попередньої операції, додається відповідний оборот (дебет — до дебету, кредит — до кредиту) і віднімається оборот протилежний. Так, до дебетового сальдо додається дебетовий оборот і віднімається кредитовий оборот. Додатний результат утворює дебетове сальдо, від’ємний — кредитове. Або, якщо початкове сальдо — кредитове, то до цієї суми додасться

ся кредитовий оборот і віднімається — дебетовий. В останньому випадку додатний результат утворює кредитове сальдо, від'ємний — дебетове.

Дохідні і витратні рахунки у Книзі не закриваються доти, доки не сформовано пробний баланс (схожий на оборотно-сальдову відомість), а на його основі — Звіт про фінансові результати і бухгалтерський (звітний) баланс.

5.3. ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАПАСІВ ЗА ЧИСТОЮ ВАРТІСТЮ РЕАЛІЗАЦІЇ

Згідно з МСБО 2, запаси слід наводити в балансі за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Такий підхід обумовлений загальним правилом: балансова вартість активів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікуються від їх продажу або використання.

Чиста вартість реалізації (*Net Releasable Value*) дорівнює розрахунковій ціні продажу запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням розрахункових витрат на завершення їх виробництва та збут.

Чиста вартість реалізації запасів може стати меншою за їх балансову вартість внаслідок:

- а) пошкодження або старіння запасів;
- б) зниження цін;
- в) зростання очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Розрахунок чистої вартості реалізації здійснюють на основі найбільш надійного свідчення (прайс-листів, тарифів, економічних оглядів тощо), що є в наявності на момент такого розрахунку. При цьому слід брати до уваги події після дати балансу, що надають додаткову інформацію щодо умов, які існували на кінець звітного періоду. Це означає, що при отриманні після дати балансу інформації про реалізацію (або майбутню реалізацію) запасів нижче їх собівартості такі запаси слід оцінити на дату балансу за чистою вартістю реалізації (крім випадків, коли відомо, що зниження балансової вартості виникло після дати балансу).

Чиста вартість реалізації сировини та матеріалів, що використовуються в процесі виробництва продукції, базується на ціні реалізації цієї продукції за вирахуванням витрат на завершення вироб-

ництва. Слід зазначити, що собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли, або ціна їх продажу знизилася.

Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.

Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин об'єднання подібних або взаємозв'язаних одиниць може бути доцільним. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готової продукції або всіх запасів у певній галузі промисловості чи географічному сегменті. Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірному свідченні, що було на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих попередніх оцінках беруть до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості запасів, які утримуються для виконання твердих контрактних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні контракту. Якщо контракт на продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими контрактами на продаж, що перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими контрактами на закупівлю. Такі забезпечення або непередбачені зобов'язання розглядаються згідно з МСБО 37.

Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо

очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище собівартості. Проте, коли падіння ціни матеріалів вказує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращим наявним мірилом чистої вартості їх реалізації.

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

Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрата періоду.

5.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗАПАСІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

У фінансових звітах за міжнародними стандартами слід розкривати наступну інформацію:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;
- г) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю мінус витрати на продаж;

г) суму будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів;

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

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

є) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

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

Сума запасів, визнана як витрата протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу, складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та наднормативних сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут.

Деякі суб'єкти господарювання приймають такий формат звіту про прибутки та збитки, що спричиняє розкриття інших сум замість визнання собівартості запасів як витрати протягом періоду. Згідно з цим іншим форматом, суб'єкт господарювання подає аналіз витрат, застосовуючи класифікацію, що базується на характері витрат. У цьому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про витрати, визнані як витрати на матеріали та витратні матеріали, витрати на оплату праці та інші операційні витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

У Примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до п. 28 П(С)БО 9.

Таблиця 4.5

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА СТАТЕЙ БАЛАНСУ, ЗА ЯКИМИ ВІДОБРАЖАЮТЬ ЗАПАСИ**

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки, сальдо яких відображено у статтях
Запаси:			
виробничі запаси	100	У статті « Виробничі запаси » показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу	Дт 20 «Виробничі запаси», Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
поточні біологічні активи	110	У статті « Поточні біологічні активи » відображається вартість: тих запасів, які слід відносити до біологічних активів	Дт 21 «Поточні біологічні активи»
незавершене виробництво	120	У статті « Незавершене виробництво » показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва	Дт 23 «Виробництво», Дт 25 «Напівфабрикати» Дт 24 «Брак у виробництві»
готова продукція	130	У статті « Готова продукція » показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам, та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва	Дт 26 «Готова продукція», Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
товари	140	У статті « Товари » показується без суми торгових націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу	Дт 28 «Товари»

Якщо для оцінки запасів використовується метод ЛІФО, то в Примітках наводиться різниця між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.



Питання для самоперевірки до Розділу V

- 1. Що відносять до запасів на підприємстві? Привести приклади.*
- 2. Коли визнаються запаси активами?*
- 3. Як класифікуються запаси?*
- 4. Що таке товари на консигнації.*
- 5. Які методи оцінки запасів використовують відповідно до МСБО 2?*
- 6. З чого формується собівартість запасів?*
- 7. Що включається до витрат на придбання запасів? Приведіть приклади.*
- 8. Що включається до витрат на переробку запасів? Приведіть приклади.*
- 9. Охарактеризуйте змінні та постійні виробничі накладні витрати.*
- 10. Які існують показники виробничої потужності?*
- 11. Які витрати не включаються до собівартості запасів?*
- 12. З якими процесами пов'язаний рух запасів на підприємстві?*
- 13. Охарактеризуйте систему постійного обліку запасів?*
- 14. Які характерні риси системи періодичного обліку запасів?*
- 15. Які методи вибуття запасів пропонуються МСБО 2.*



Тести до Розділу V

- 1. Запасами відповідно до МСБО 2 є:*
 - а) активи, які перебувають на складі підприємства та призначені для продажу;*

b) активи, призначені для продажу та пройшли підготовку до реалізації та матеріали, які використовуються у процесі виробництва продукції або надання послуг;

c) матеріали, які використовуються у процесі виробництва;

d) правильна відповідь відсутня.

2. Сфера застосування МСБО 2 не поширюється на:

a) незавершене виробництво за договорами підяду;

b) фінансові інструменти;

c) біологічні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю;

d) всі відповіді є вірними.

3. Запаси відображаються у балансі за найменшою з двох величин:

a) собівартості та чистої вартості реалізації;

b) ринкової вартості та чистої вартості реалізації;

c) собівартості та ринкової вартості;

d) виходячи з професійного судження бухгалтера.

4. Чиста вартість реалізації — це:

a) очікувана ціна продажу в звичайних умовах діяльності за вирахуванням витрат на виконання робіт і витрат на реалізацію;

b) сума, за яку можна здійснити купівлю-продаж запасів між незалежними сторонами;

c) очікувана ціна продажу в звичайних умовах діяльності;

d) правильна відповідь відсутня.

5. Сума, за яку актив може бути продано, називається:

a) чистою вартістю реалізації;

b) справедливою вартістю;

c) фактичною вартістю;

d) вартістю реалізації.

6. До вартості запасів включаються:

a) всі витрати, пов'язані з виробництвом запасів;

b) всі витрати, пов'язані з виробництвом і обробкою запасів, а також інші витрати, пов'язані з доставкою, складуванням запасів і доведенням їх до потрібного стану;

c) всі витрати, пов'язані з виробництвом і складуванням запасів;

d) всі витрати, пов'язані з виробництвом запасів, а також їх реалізацією.

7. *З вартості запасів виключаються:*
- a) надмірний рівень виробничих відходів;
 - b) витрати на зберігання готової продукції;
 - c) правильні відповіді а, б;
 - d) правильна відповідь відсутня.
8. *Митні збори включаються до витрат на:*
- a) обробку запасів;
 - b) складування запасів;
 - c) придбання запасів;
 - d) правильні відповіді а, б.
9. *Інші витрати не включають:*
- a) транспортні витрати;
 - b) витрати на зберігання;
 - c) специфічні роботи щодо дизайну продукції для задоволення потреб конкретного клієнта;
 - d) правильна відповідь відсутня.
10. *Заборонено МСБО 2 використовувати метод:*
- a) ФІФО;
 - b) ЛІФО;
 - c) середньозваженої собівартості;
 - d) правильна відповідь відсутня.

Розділ VI

ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ

6.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ

Гроші відносяться до тих особливих категорій, які завжди були найбільш актуальними в економічній думці, так як в процесі грошового руху найбільшою мірою проявляються і реалізуються інтереси суб'єктів ринку. Через гроші, їх функції кожен індивідуум реалізує свої потреби, тому грошова система і визначає взаємозв'язок між виробництвом, обміном, розподілом і споживанням.

Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів.

Валюта України — це грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет та в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти, що знаходяться на рахунках, або вносяться у вигляді внесків до банківських та інших кредитно-фінансових установ на території України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені у валюті України.

Іноземна валюта — це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України; платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або монетарних металах.

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу. Каса — це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки.

Відповідно до МСБО 7 та МСФЗ 7 сформовано порядок визначень основних термінів при обліку грошових коштів та наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ
ПРИ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

№	Терміни		Визначення
1	<i>Грошові кошти</i>	<i>Cash</i>	Готівка, гроші на рахунках у банках до запитання
2	<i>Еквіваленти грошових коштів</i>	<i>Cash Equivalents</i>	Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком коливань вартості
3	<i>Овердрафт</i>	<i>Overdraft</i>	Кредитний залишок на активному рахунку, що виникає при здійсненні платіжної операції на суму, що перевищує дебетовий залишок на рахунку
4	<i>Монетарні активи</i>	<i>Monetary assents</i>	Грошові кошти та інші активи, які можуть бути отримані у чітко визначеній сумі грошей
5	<i>Негрошові операції</i>	<i>Non- Cash Transactions</i>	Ті операції при яких не використовуються грошові кошти та їх еквіваленти
6	<i>Рух грошових коштів</i>	<i>Cash Flow</i>	Надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів
7	<i>Операційна діяльність</i>	<i>Operating Lease</i>	Це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.
8	<i>Інвестиційна діяльність</i>	<i>Investing Activities</i>	це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів
9	<i>Фінансова діяльність</i>	<i>Financing Activities</i>	це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.
	<i>Фінансовий актив</i>	<i>Financial Assents</i>	це будь-який актив, що є: <ul style="list-style-type: none"> • грошовими коштами; • інструментом власного капіталу іншого підприємства; • контрактним правом, щоб отримувати грошові кошти або інший фін. актив від іншого підприємства чи обмінювати фін. інструменти з іншим підприємством; • контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства

За П(С)БО 21 під **операцією в іноземній валюті** розуміють господарську операцію, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Правила перерахунку результатів таких операцій у **валюту звітності** (тобто національну валюту України) визначені на дві дати:

- дату здійснення операції;
- дату балансу.

Загальні підходи до визначення дат здійснення операцій наведені у П(С)БО 1, 2 та 3 і є датами визнання (відображення) в обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Це дати:

- реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (відповідно до вимог П(С)БО 15);
- оприбуткування активів (грошових коштів, запасів, основних засобів тощо);

- перерахування оплати за товари, роботи, послуги;
- затвердження авансового звіту про закордонне відрядження і т.п.

Дата балансу визначена П(С)БО 1 і є датою останнього дня звітного періоду (року або кварталу).

Узагальнення вимог П(С)БО 21 до відображення операцій в іноземній валюті наведено у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

ВИМОГИ П(С)БО 21 ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

Елементи визнання	Положення П(С)БО 21 щодо моменту визнання операцій в іноземній валюті			
	<i>первісне визнання</i> (П(С)БО 21, пп. 5-6)		<i>на дату балансу</i> (П(С)БО 21, п. 7)	
<i>Об'єкт визнання</i>	<i>Монетарні статті</i>	<i>Немонетарні статті</i>	<i>Монетарні статті</i>	<i>Немонетарні статті</i>
<i>Оцінка</i>	Відображаються		Перераховуються	Не перераховуються і відображаються
	За курсом обміну на дату здійснення операції		За курсом обміну на дату балансу	За історичною собівартістю За справедливою вартістю

Можна зробити висновки, що під час первісного визнання всі операції підприємства в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосу-

ванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Валютний курс — установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни;

А також на дату балансу перерахунку підлягають тільки монетарні статті. Наступним кроком для підприємства, яке використовує П(С)БО 21, є класифікація статей балансу на монетарні та немонетарні.

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Немонетарні статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Класифікація статей балансу на монетарні та немонетарні наведена у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

КЛАСИФІКАЦІЯ СТАТЕЙ БАЛАНСУ ЩОДО МОНЕТАРНОСТІ

Об'єкт	Монетарні	Немонетарні	Потребують аналізу
1	2	3	4
АКТИВ			
Нематеріальні активи		+	
Незавершене будівництво		+	
Основні засоби		+	
Інвестиційна нерухомість		+	
Довгострокові фінансові інвестиції:			+
Довгострокова дебіторська заборгованість			+
Відстрочені податкові активи		+	
Інші необоротні активи			+
Запаси:			
виробничі запаси		+	
тварини на вирощуванні та відгодівлі		+	
незавершене виробництво		+	
готова продукція		+	
товари		+	

Продовження табл. 6.3

Об'єкт	Монета- рні	Немонета- рні	Потребують аналізу
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Векселі одержані			+
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги			+
Дебіторська заборгованість за розрахун- ками:			
з бюджетом	+		
за виданими авансами			+
з нарахованих доходів	+		
із внутрішніх розрахунків			+
Інша поточна дебіторська заборгованість			+
Поточні фінансові інвестиції			+
Грошові кошти та їх еквіваленти	+		
Інші оборотні активи			+
Витрати майбутніх періодів		+	
ПАСИВ			
Статутний капітал		+	
Пайовий капітал		+	
Додатковий вкладений капітал		+	
Інший додатковий капітал		+	
Резервний капітал		+	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		+	
Неоплачений капітал		+	
Вилучений капітал		+	
Забезпечення виплат персоналу	+		
Інші забезпечення	+		
Цільове фінансування			+

Закінчення табл. 6.3

Об'єкт	Монета- рні	Немонета- рні	Потребують аналізу
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Довгострокові кредити банків	+		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	+		
Відстрочені податкові зобов'язання	+		
Інші довгострокові зобов'язання			+
Короткострокові кредити банків	+		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	+		
Векселі видані	+		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги			+
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів			+
з бюджетом та позабюджетних платежів	+		
зі страхування	+		
з оплати праці і з учасниками			+
із внутрішніх розрахунків			+
Інші поточні зобов'язання			+
Доходи майбутніх періодів		+	

Більша частина статей носитиме подвійний характер відповідно до умов здійснення господарських операцій (з оплатою грошовими коштами чи іншими активами) і потребуватиме аналізу.

Класифікація грошових коштів та їх еквівалентів за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 6.4.

Інформація про грошові потоки підприємства є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансових звітів основу для оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також потреби підприємства щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

**КЛАСИФІКАЦІЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ
ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО**

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
2, 4	30	Каса:	IAS 1, 7; IFRS 7	A.01	Грошові кошти та їх еквіваленти:
4	301	Каса в національній валюті	IAS 1, 7	A.01.05	Грошові кошти в касі
4	302	Каса в іноземній валюті	IAS 1, 7	A.01.05	Грошові кошти в касі
2, 4	31	Рахунки в банках	IAS 1, 7; IFRS 7	A.01	Грошові кошти та їх еквіваленти:
4	311	Поточні рахунки в національній валюті	IAS 1, 7;	A.01.02	Грошові кошти в банку в грн
4	312	Поточні рахунки в іноземній валюті	IAS 1, 7	A.01.01	Грошові кошти в банку в доларах
4	313	Інші рахунки в банку в національній валюті	IAS 1, 7	A.01.02	Грошові кошти в банку в грн
4	314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	IAS 1, 7	A.01.03	Грошові кошти в банках в інших валютах

Закінчення табл. 6.4

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
4	315	Короткострокові депозити до 3-х місяців	IAS 1, 7	A.01.06	Еквіваленти грошових коштів
2,12	316	Короткострокові депозити від 3-х до 12 місяців	IAS 1, 39	A.02.01	Короткострокові депозити від 3-х до 12 місяців
2,12	317	Довгострокові депозити більше одного року	IAS 1, 39	A.11.02	Довгострокові депозити більше одного року
4	318	Обмеження у використанні грошових коштів	IAS 7	A.13.02	Гарантійний банківський рахунок
2, 4	33	Інші кошти	IAS 1, 7; IFRS 7	A.01	Грошові кошти та їх еквіваленти:
2, 4	331	Грошові документи в національній валюті	IAS 1, 7	A.01.06	Еквіваленти грошових коштів
2, 4	332	Грошові документи в іноземній валюті	IAS 1, 7	A.01.06	Еквіваленти грошових коштів
4	333	Гроші в дорозі в національній валюті	IAS 1, 7	A.01.04	Грошові кошти на транзитному рахунку
4	334	Гроші в дорозі в іноземній валюті	IAS 1, 7	A.01.04	Грошові кошти на транзитному рахунку

Грошові кошти включають в себе:

- монети;
- банкноти;
- грошові кошти на депозитних рахунках у банку, що вільно можна використовувати;
- грошові перекази (money orders);
- завірнені банком чеки (certified checks);
- банківські чеки (cashier's checks);
- персональні чеки (personal checks);
- банківські переказні трати (векселя) (bank drafts);
- ощадні рахунки (saving accounting) — хоча банк має право вимагати надання попереднього повідомлення про зняття грошей і закриття рахунку, але це відбувається занадто рідко;

Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Такі цінні папери, як ощадні сертифікати грошових ринків (money market funds), депозитні сертифікати (certificates of deposit), казначейські векселя (treasury bills) та короткострокові комерційні векселя (commercial paper), які можуть приносити підприємству відсотки і відповідно додатковий заробіток доцільно класифікувати не як грошові кошти, а як *еквіваленти грошових коштів*. Причиною такої класифікації можна назвати жорстку обмеженість або штрафи при їх перерахунку в грошові кошти.

Депозитний сертифікат (certificates of deposit) — випускаються банком і є свідченням заборгованості, підлягають анулюванню на певних умовах. Випускаються номіналом в 10 000 і 100 000 та мають бути погашені на протязі від місяця до року, при цьому відсотки сплачуються за короткостроковою відсотковою ставкою, що діє на дату їх випуску.

Казначейський вексель (treasury bill) — це зобов'язання певної держави, зазвичай строком від 3-х до 6-ти місяців.

Короткостроковий комерційний вексель (commercial paper) — це короткостроковий вексель, який випускається підприємством з високим рейтингом кредитоспроможності.

Для того щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості. Таким чином, інвестиція визначається здебільшого як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад протягом трьох місяців чи менше з дати придбання.

Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквіва-

лентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.

До грошових коштів не включають:

- поштові марки (їх відносять до запасів конторського призначення або до попередньо оплачених витрат);
- аванси на відрядження робітникам — Travel advances (їх відносять до сплачених витрат або дебіторської заборгованості при умові компенсації суми із заробітної плати);
- дебіторська заборгованість робітників підприємства;
- чеки, що датуються наступною датою — postdated checks та боргові розписки (визнаються як дебіторська заборгованість)
- грошові авансові платежі робітникам та іншим контрагентам (рахунки до одержання).

Банківські позики, як правило, вважаються фінансовою діяльністю. Проте в деяких країнах банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. За таких обставин банківські овердрафти включаються як компонент грошових коштів та їхніх еквівалентів. Характерною рисою таких банківських операцій є часті коливання залишків коштів на банківських рахунках — від перевищення надходжень до перевищення кредиту.

Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їхні еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів в еквіваленти грошових коштів.

Операційна діяльність

Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції в процесі господарювання генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності підприємства, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.

Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій

та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку. Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є:

- надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
- виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
- виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
- надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, анuitети та інші виплати за полісами;
- виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Деякі операції, наприклад, продаж об'єкта основних засобів, можуть приносити прибуток або збиток, що є складовою щодо визначення прибутку або збитку. Проте грошові потоки, пов'язані з такими операціями, — *це грошові потоки від інвестиційної діяльності*.

Підприємство може утримувати цінні папери та позики для проведення з ними біржових операцій або торгівлі ними; в такому випадку вони подібні до товарів, придбаних спеціально для перепродажу. Отже, грошові потоки, що є результатом придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, які обертаються на ринку, класифікується як операційна діяльність. Аванси грошовими коштами і позики, здійснені фінансовими установами, також здебільшого класифікуються як операційна діяльність, оскільки вони пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

Інвестиційна діяльність

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності є важливим, оскільки грошові потоки відображають, якою мірою здійснювалися видатки на ресурси, призначені для генерування майбутнього прибутку і майбутніх грошових потоків. Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності є:

- виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці випла-

ти охоплюють також такі, що пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;

- надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;

- виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

- надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

- аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);

- надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

- виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність;

- надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.

Коли контракт відображається в обліку як хеджування визначеної позиції грошові потоки за контрактом класифікуються так само, як грошові потоки за позицією, що хеджується.

Фінансова діяльність

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності є важливим, оскільки воно корисно для передбачення претензій щодо майбутніх грошових потоків з боку тих, хто надає капітал суб'єктові господарювання. Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності є:

- надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

- виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;

- надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко або довгострокових позик;

- виплати грошових коштів для погашення позик;

- виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.

6.2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ РУХУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами. Вони присутні на початковому та кінцевому етапах облікового циклу, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки.

Згідно з П(С)БО 4 під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на поточних депозитних та інших рахунках у банках.

Касові операції

В міжнародній практиці існує поняття малої каси. Мала каса являє собою різновид авансового фонду, який передбачає готівкові кошти для господарських витрат. Авансові фонди формуються для цільового використання коштів, які час від часу поповнюються і компенсують використану суму коштів. Розміри такої каси може коливатися від 20 євро і менше до 10 000 та більше. Велике підприємство може мати не одну, а декілька малих кас, що можуть бути розташовані у всіх її відділеннях чи філіях та навіть виробничих підрозділах. Тим не менш, хоча сума в таких касах є незначною загальна сума готівки може бути вагомою.

Такі каси використовують з метою оптимізації управління невеликими статтями витрат, що необхідно сплатити терміново та у готівковій формі, а суми їх незначні, наприклад, транспортні витрати працівників, поштові витрати, канцелярські товари тощо. Залишок по рахунку малої каси є частиною загального залишку грошових коштів.

Приклад.



ЗАТ «К&Ко» має 8 000 \$ малої каси, ця сума передбачена для використання в господарських витратах. В кінці першого

місяця в малій касі залишилось 550 \$, а 7450 (8000 – 550) було використано на протязі місяця.



Це означає, що касир має мати залишок готівки 550 \$ та ордерів, що підтверджують витрати на 7450 \$. ЗАТ «К&Ко» операції відображує проводками:

Дт «Мала каса»	8000
Кт «Каса»	8000
Дт «Витрата на канцтовари»	2200
Дт «Транспортні витрати»	1550
Дт «Почтові витрати»	700
Дт «Інші господарські витрати»	3000
Кт «Мала каса»	7450
В кінці періоду:	
Дт «Мала каса»	7450
Кт «Каса»	7450

Коли виникає ситуація невідповідності за сумою видаткових ордерів та залишків, то нестача при встановленні винної та відповідальної особи відображується на рахунку «Інша дебіторська заборгованість». А в ситуації крадіжки грошових коштів і не встановленні винної особи то нестачу одразу списують в збиток.

Що стосується обліку касових операцій в Україні, то підприємства всіх форм власності для зберігання готівкових коштів і здійснення операцій з ними створюють на підприємстві касу або вповноважують відповідальну особу для виконання таких операцій.

Каса підприємства — це спеціально обладнане приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів.

У касі підприємства можуть зберігатися не тільки грошові кошти, а й цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності.

Для обліку касових операцій використовується активний рахунок 30 «Каса» з двома субрахунками:

- 301 «Каса в національній валюті»;
- 302 «Каса в іноземній валюті».

Типова кореспонденція рахунків за П(С)БО щодо обліку грошових коштів в касі відображено в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ В КАСІ

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Одержано з поточного рахунка в національній валюті готівка для різних цілей	301	311
2	Одержано готівку з поточного рахунка в іноземній валюті для виплати авансу з відрядження	302	312
3	Надійшла в касу виручка за продукцію власного виробництва	301	701
4	Надійшла до каси виручка за товари	301	702
5	Надійшла до каси виручка за надані послуги	301	703
6	Одержано готівку від покупців у рахунок оплати раніше відвантаженої продукції товарів (робіт, послуг)	301, 302	361, 362
7	Повернуто до каси невикористані підзвітні суми	301, 302	372
8	Одержані до каси гроші від винних осіб за відшкодування завданих підприємству збитків	301	375
9	Отримано готівкою до каси внесок до статутного фонду	301	46
10	Одержана готівка до каси за перепродані акції власної емісії або за продану частину власника в капітал підприємства	301	45

11	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	301, 302	55
12	Надійшла готівка в рахунок погашення раніше одержаних векселів	301, 302	341, 342
13	Одержані до каси суми в рахунок оплати за житлово-комунальні послуги	301	377
14	Одержано готівку від покупців за продані необоротні активи	301	342
15	Одержані до каси суми в рахунок погашення заборгованості за позичками на індивідуальні потреби	301	163, 371
16	Одержані до каси суми в рахунок погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	301	716
17	Одержані до каси суми цільового фінансування	301	48
18	Одержані до каси платежі в рахунок доходів майбутніх періодів (орендна плата, за комунальні послуги тощо)	301	69
19	Оприбутковано до каси готівку від внутрішніх підрозділів, що мають окремі баланси	301	683
20	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	301	682
21	Повернено до каси суму надлишково виплаченої зарплати працівників	301	661
22	Оприбутковані надлишки готівки, виявлені під час інвентаризації каси	301	719
23	Виплачено з каси працівникам підприємства заробітну плату, та нараховано допомогу за рахунок фондів соціального страхування	661	301
24	Видано готівку під звіт працівникам підприємства для відрядження та на здійснення інших господарських операцій	372	301, 302

Закінчення табл. 6.5

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
25	Внесена готівка з каси підприємства на його банківські рахунки (виручка, депонована зарплата і т. ін.)	311, 312	301, 302
26	Виплачені з каси депоненти акціонерам, засновникам та іншим власникам корпоративних прав	671	301
27	Виплачено з каси (переказано через відділення зв'язку) утримані суми за виконавчими листами (аліменти тощо)	685	301
28	Виплачено з каси раніше депоновану заробітну плату	662	301
29	Виплачена з каси працівникам підприємства одноразова допомога за рахунок фонду соціального страхування	652	301
30	Видана з каси працівникам підприємства позичка на індивідуальні потреби (короткострокова, довгострокова)	327, 631	301
31	Погашені готівкою раніше видані короткострокові векселі	621	301
32	Викуплені підприємством акції власної емісії	45	301
33	Видана з каси готівка за рахунок коштів цільового фінансування	48	301
34	Передана з каси готівка інкасатору	333	301
35	Відображено нестачу готівки в касі за результатами інвентаризації	947	301

Для ведення синтетичного обліку касових операцій можуть бути використані регістри бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мініфіну України від 29 грудня 2000 р. «Про затвердження методичних рекомендацій щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку» або ж інші регістри (за вибором підприємства).

Грошові кошти в безготівковій формі

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку грошових коштів відображено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Зміст операції
A.04.01. Передплата постачальникам	A.01.01. Грошові кошти в банку в дол.	Сплачено гроші з рахунку в іноземній валюті постачальнику за сировину
L.01.01 Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	A.01.01. Грошові кошти в банку в дол.	Сплачено гроші з рахунку в іноземній валюті постачальнику за раніше одержану сировину
A.01.02. Грошові кошти в банку в гривнях	L.02.01. Аванси від покупців	Від покупців надійшов аванс за готову продукцію на рахунок в гривнях
A.01.02. Грошові кошти в банку в гривнях	A.03.01. Дебіторська заборгованість	Від покупців надійшли кошти за раніше відвантажену готову продукцію на рахунок в гривнях
A.01.05 Грошові кошти в касі	A.01.02. Грошові кошти в банку в грн	В касу надійшли гроші для необхідних виплат з рахунку в банку в гривнях

Рахунок «Грошові кошти» може включати суму, що називається компенсаційним залишком, яку не можна вільно використовувати. Цей залишок являє собою мінімальну суму, що залишається на рахунку з метою забезпечення кредитних угод за виконання вимог банку. Фактично така угода обмежує готівкові гроші та впливає на ліквідність підприємства.

Компенсаційні залишки (compensating balances) визначаються Комісією з цінних паперів та біржових операцій (SEC) як «частину будь-якого вкладу, яку виділяє підприємство і являє собою підкріпленням існуючої угоди між кредитною установою і підприємством». Вони можуть являти собою сплату банківських послуг різного роду, що не були раніше передбачені.

За національними стандартами для синтетичного обліку операцій на поточних рахунках у банках використовується активний ра-

хунок 31 «Рахунки в банках», а точніше субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і субрахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», на яких відображаються наявність і рух коштів, що перебувають на рахунках у банках і використовуються для поточних операцій. Підставою для відтворення операцій з наявності й руху грошових коштів на субрахунку 311 є виписка банку. У ній реєструються всі операції з надходження та списання коштів з поточного рахунка та показується їх залишок на початок і кінець дня. До виписки додаються розрахунково-платіжні документи, на підставі яких проведено операції. Типову кореспонденцію рахунків по руху коштів відображено в табл. 6.7.

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність (експорт, імпорт товарів, спільну діяльність, орендні операції тощо), підприємства України використовують іноземну валюту як засіб платежу з іноземними партнерами.

Підприємства-резиденти, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, відкривають валютні рахунки в установах банків, які мають ліцензію НБУ на ведення валютних операцій. Це, як правило, та сама установа, де підприємство має поточний рахунок у національній валюті, або інший банк. Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться в національній валюті України, при цьому він здійснюється щодо кожного виду валюти окремо (долари США, російські рублі, євро тощо). Іноземна валюта перераховується в національну за курсом НБУ.

Для обліку операцій в іноземній валюті на рахунках у банку використовується субрахунок 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті».

У методичному плані відображення операцій на субрахунку 312 здійснюється аналогічно з записами на субрахунку 311, тобто залишок валюти та її надходження оформлюється за дебетом, списання — за кредитом, у кореспонденції з різними рахунками відповідно до змісту операції.

Підприємство звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:

а) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів;

або

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

Таблиця 6.7

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА П(С)БО

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунка	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Зараховано на поточний рахунок у банку готівку, внесені з каси	311	301
2	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців за реалізованою продукцією та інші активи	311	361
3	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від інших дебіторів як погашення заборгованості	311	377
4	Зараховано на поточний рахунок залишки в банках, кошти невикористаних акредитивів, лімітованих чекових книжок	311	313
5	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	311	333
6	Зараховано на поточний рахунок одержані банківські кредити:		
	— довгострокові;	311	501
	— короткострокові	311	601
7	Зараховано на поточний рахунок грошові кошти:		
	— за операціями одержання авансів від покупців (замовників);	311	681
	— одержані від внутрішніх операцій з дочірніми підприємствами;	311	682
	— одержані від внутрішньогосподарських підрозділів, філій;	311	683
	— одержані як погашення іншої кредиторської заборгованості	311	685

Продовження табл. 6.7

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунка	
		Дт	Кт
1	2	3	4
8	Зараховано на поточний рахунок раніше виданий аванс покупцем (підприємцем) за проміжними розрахунками	311	371
9	Зараховано на поточний рахунок суми, одержані від органів соціального страхування	311	65
10	Зараховано на поточний рахунок суми, одержані від фінансових органів з платежів до бюджету, і позабюджетні фонди	311	641, 642
11	Зараховано на поточний рахунок одержані штрафи, пені, неустойки	311	715
12	Зараховано на поточний рахунок кошти, одержані від різних підприємств, безповоротні фінансові допомоги	311	745
13	Зараховано на поточний рахунок у банках кошти цільового фінансування та цільових надходжень	311	48
14	Зараховано на поточний рахунок у банках суми внесків, що надійшли від засновників (учасників) як внески до статутного фонду, а також за акції	311	46
15	Зараховано на поточний рахунок кошти в порядку повернення короткострокових інвестицій	311	35
16	Зараховано на поточний рахунок грошові кошти, що надійшли як погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	311	719
17	Зараховано на поточний рахунок суми з нарахованих доходів (дивідендів, відсотків, роялті тощо)	311	373

18	Зараховано на поточний рахунок кошти страхового відшкодування від страхових організацій у разі надзвичайних ситуацій	311	75
19	Списано з поточного рахунка в банку готівкові кошти, видані підприємству для виплати зарплати, премій, допомоги, на службові відрядження та господарські потреби. Готівку оприбутковано до каси підприємства	301	311
20	Списано з поточного рахунка грошові кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) за одержані запаси (роботи, послуги)	631	311
21	Списано з поточного рахунка кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) як аванси	371	311
22	Перераховано з поточного рахунка платежі до бюджету та позабюджетних фондів (податок на прибуток, ПДВ тощо)	64	311
23	Перераховані кошти органам соціального страхування, пенсійному фонду, фонду соціального страхування тощо	65	311
24	Перераховано кошти різним кредиторам (аліменти, утримані з заробітної плати, кошти вищим навчальним закладам за навчання студентів, підприємствам зв'язку за послуги тощо)	685	311
25	Перераховано кошти внутрішньогосподарським підрозділам, що мають самостійний баланс (філіям і т. д.), у порядку погашення заборгованості	683	311
26	Перераховані кошти для погашення заборгованості філіям	682	311
27	Перераховано кошти для погашення заборгованості за нарахованими відсотками	684	311
28	Перераховано кошти для погашення заборгованості з банківських кредитів:		
	— довгострокових;	501	311
	— короткострокових	601	311
29	Перераховані засновникам дивіденди	671	311
30	Списано з поточного рахунка суми використаних грошових коштів цільового фінансування та цільових надходжень	48	311

Закінчення табл. 6.7

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунка	
		Дт	Кт
1	2	3	4
31	Перераховано кошти як фінансові інвестиції: — довгострокові; — короткострокові	14 35	311 311
32	Сплачено штрафи, пені, неустойки	948	311
33	Перераховано грошові кошти міжбанківській валютній біржі для придбання іноземної валюти	333	311
34	Погашені видані короткострокові векселі	621	311
35	Погашена довгострокова заборгованість з оренди	53	311
36	Перераховано грошові кошти як аванс підзвітній особі, яка перебуває у відрядженні	372	311
37	Списані грошові кошти за викуплені акції власної емісії	45	311
38	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівникам	661	311
39	Зараховано на поточний рахунок через помилку банку суми, які не належать підприємству	311	374
40	Повернуті банку суми помилково зараховані на поточний рахунок підприємства кошти	374	311
41	Помилково списано банком грошову суму з поточного рахунка	374	311
42	Повернута підприємству помилково списана банком сума	311	374

Підприємства заохочуються до наведення в звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням прямого методу. Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу. Згідно з прямим методом, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:

а) з облікових регістрів суб'єкта господарювання або
б) шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на відсотки та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про прибутки та збитки щодо:

- змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській;
- заборгованості;
- інших негрошових статей;
- інших статей для яких вплив грошових коштів є грошовими
- потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Згідно з непрямым методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют, нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств і частки меншості;

в) всіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Допустимим є також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямым методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про прибутки та збитки, і зміни протягом звітного періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

Звітність про грошові потоки від інвестиційної та фінансової діяльності

Підприємство окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі.

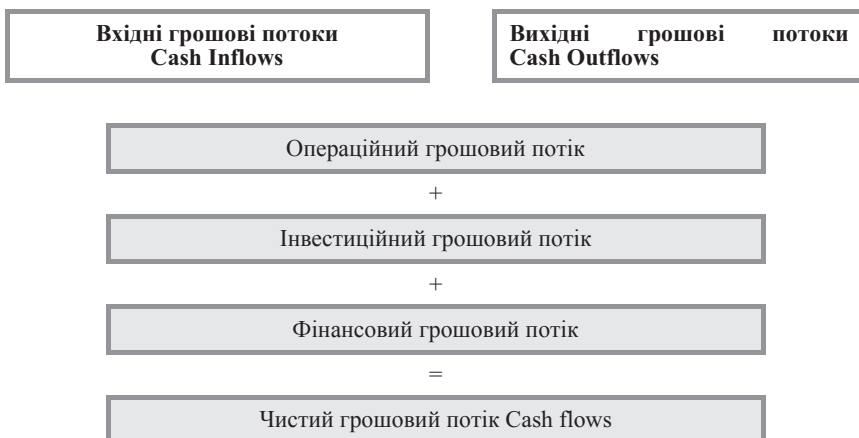


Рис. 6.1. Грошові потоки підприємства за видами діяльності та джерелами формування

Звітність про грошові потоки на нетто-основі

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів є:

- а) акцепт і виплата депозитів банку до запитання;
- б) кошти, які інвестиційний підприємство тримає для клієнтів;
- в) орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна або сплачують їм.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів є такі аванси та виплати за:

- а) основні суми боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;
- б) придбання та продаж інвестицій;
- в) інші короткострокові позики, наприклад такі, строк погашення яких становить три місяці або менше.

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів фінансової діяльності фінансової установи:

а) надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;

б) розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;

в) авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Грошові потоки в іноземній валюті

Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються у функціональній валюті звітності підприємства із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, що існував на дату грошового потоку.

Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховується за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дату грошових потоків.

Грошові потоки, деноміновані в іноземній валюті, відображаються способом, який відповідає вимогам МСБО 21 «Облік впливу змін валютних курсів». Він дозволяє застосовувати курс обміну, який наближається до фактичного курсу.

Наприклад, середньозважений курс обміну валют протягом періоду можна застосувати для відображення операцій в іноземній валюті або перерахування грошових потоків закордонного дочірнього підприємства. Проте МСБО 21 не дозволяє застосовувати валютний курс на дату балансу при перерахуванні грошових потоків закордонного дочірнього підприємства.

Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їхні еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається в звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їхніх еквівалентів на початку і в кінці періоду. Ця сума подається окремо від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і містить курсові різниці, якщо вони були, коли рух грошових коштів визначався за курсом обміну валют на кінець періоду.

Відсотки та дивіденди

Кожен з грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривається окремо. Кожен з них класифікується на послідовній основі від одного до іншого періоду як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність.

Загальна сума відсотків, сплачених протягом звітного періоду, розкривається у звіті про рух грошових коштів незалежно від того, чи вона визнається як витрати у звіті про прибутки та збитки, чи капіталізується у відповідності до допустимого альтернативного підходу, рекомендованого МСБО 23 «Витрати на позики».

Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди класифікують для фінансової установи, як правило, як грошові потоки від операційної діяльності. Проте, немає одностайної думки щодо класифікації таких грошових потоків для інших підприємств. Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди можна класифікувати як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони входять до визначення прибутку або збитку. Допустимою також є класифікація сплачених відсотків та отриманих відсотків і дивідендів, відповідно, як грошових потоків від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами на одержання фінансових ресурсів або доходами від інвестиції.

Сплачені дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від фінансової діяльності, оскільки вони є витратами на одержання фінансових ресурсів. Допустимою також є класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових потоків від операційної діяльності для полегшення оцінки користувачами фінансових звітів здатності підприємства сплачувати дивіденди з грошових потоків від операційної діяльності.

Податки на прибуток

Грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Податки на прибуток виникають від операцій, які є джерелом грошових потоків, що класифікуються як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність у звіті про рух грошових коштів. Тимчасом як витрати на податки легко ототожнюються з інвестиційною або фінансовою діяльністю, пов'язані з ними грошові потоки від податків часто неможливо ідентифікувати і вони можуть виникати в інший період ніж грошові потоки у результаті основної операції.

Таким чином, сплачені податки здебільшого класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності. Проте, коли можливо ідентифікувати грошові потоки від податків із конкретною операцією, яка є джерелом грошових потоків, класифікованих як інвестиційна або фінансова діяльність, грошові потоки від податків класифікуються, відповідно, як інвестиційна або фінансова діяльність. Коли грошові потоки від податків розподіляються більше, ніж на один клас діяльності, розкривається інформація про загальну суму сплачених податків.

Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства

Коли облік інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю, інвестор обмежує своє звітування в звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об'єктом інвестування, наприклад дивідендами й авансами.

Підприємство, яке звітує про свою частку участі у спільно контрольованому підприємстві (див. МСБО 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах») із застосуванням методу пропорційної консолідації, вносить до консолідованого звіту про рух грошових коштів свою пропорційну частку в грошових потоках від спільно контрольованого підприємства. Підприємство, яке звітує про таку частку із застосуванням методу участі в капіталі, вносить до свого звіту про рух грошових коштів грошові потоки від своїх інвестицій у спільно контрольоване підприємство, а також розподіл прибутку та інші виплати або надходження між ним і спільно контрольованим підприємством.

Придбання і продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць

Сукупні грошові потоки, що виникають від придбання та продажу дочірніх підприємств або інших господарських одиниць, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність.

Підприємство розкриває, в узагальненому вигляді як придбання, так і продаж дочірніх підприємств або інших господарських одиниць протягом періоду за кожним із наведених далі пунктів:

- а) загальну компенсацію за придбання або продаж;
- б) ту частину компенсації, яка виплачена грошовими коштами або їхніми еквівалентами;
- в) суму грошових коштів та їхніх еквівалентів у дочірньому підприємстві або господарській одиниці, які були придбані чи продані;

г) суму активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їхніх еквівалентів у дочірньому підприємстві або господарській одиниці, які були придбані чи продані.

Окреме подання впливу грошових потоків від придбання та продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць у вигляді окремих елементів статей (разом з окремим розкриттям інформації про суми активів і зобов'язань, які були придбані або продані) допомагає відрізнити ці грошові потоки від грошових потоків, які виникають від іншої операційної, інвестиційної і фінансової діяльності. Вплив грошових потоків від продажу не вираховується з грошових потоків від придбання.

Сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за придбання або продаж, визнається у звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів та їхніх еквівалентів, що були придбані або продані.

Негрошові операції

Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їхніх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів. Такі операції розкриваються в інших фінансових звітах способом, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.

Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливає прямо на поточні грошові потоки, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру капіталу та активів суб'єкта господарювання. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків протягом поточного періоду. Прикладами негрошових операцій є такі:

- а) придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом фінансової оренди;
- б) придбання суб'єктом господарювання шляхом випуску акцій;
- в) перетворення боргу у власний капітал.

Компоненти грошових коштів та їхніх еквівалентів

Суб'єктові господарювання слід розкривати компоненти грошових коштів та їхніх еквівалентів і подавати узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, еквівалентними наведеним у балансі.

Зважаючи на відмінність принципів управління грошовими коштами і банківських угод у всьому світі та виконуючи вимоги

МСБО 1 «Подання фінансових звітів», підприємство розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Вплив будь-якої зміни у політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їхніх еквівалентів, наприклад зміни у класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій суб'єкта господарювання, визначається відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

6.3. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Високоліквідні активи, в першу чергу, цікавлять саме користувачів фінансової звітності. Тому важливим аспектом розкриття інформації щодо грошових коштів та їх еквівалентів є звітність.

Таблиця 6.8

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТАТЕЙ БАЛАНСУ, ЗА ЯКИМИ ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
Грошові кошти та їх еквіваленти:	У статті « Грошові кошти та їх еквіваленти » відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів		
в національній валюті	230	Кошти в національній валюті	Дт 301 «Каса в національній валюті», Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Дт 313 «Інші рахунки банку в національній валюті», Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», Дт 351 «Еквіваленти грошових коштів»
в іноземній валюті	240	Кошти в іноземній валюті	Дт 302 «Каса в іноземній валюті», Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», Дт 314 «Інші рахунки банку в іноземній валюті», Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»

Українські підприємства в примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

1. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

2. Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація:

1. Характер та причини зміни.

2. Вплив зміни на власний капітал.

3. Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

Підприємству, що використовує МСФЗ слід розкривати, разом з коментарями управлінського персоналу, суму значних залишків грошових коштів та їхніх еквівалентів, утримуваних підприємством і недоступних для використання групою.

Існують різні обставини, за яких залишки грошових коштів та їхніх еквівалентів утримуються підприємством і є недоступними для використання групою. Прикладами можуть бути залишки грошових коштів та їхніх еквівалентів, які утримуються дочірнім підприємством, яке здійснює свою діяльність у країні, де застосовуються контроль за обміном валют або інші правові обмеження, коли залишки недоступні для спільного використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами.

Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності підприємства.

Розкриття такої інформації, разом з коментарями управлінського персоналу, заохочується і може включати:

а) суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;

б) сукупні суми грошових потоків окремо від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які пов'язані з частками участі у спільних підприємствах, відображені у звіті за методом пропорційної консолідації;

в) сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності;

г) суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному географічному сегменті (див. МСБО 14 «Звітність за сегментами»).

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, які відображають збільшення операційної потужності, від грошових потоків, потрібних для підтримання операційної потужності, є корисним, оскільки допомагає користувачеві визначити.



Питання для самоперевірки до Розділу VI

1. Що розуміють під поняттям іноземна валюта?
2. Які стандарти регламентують облік грошових коштів то їх еквівалентів?
3. Коли визнаються грошові кошти та їх еквіваленти і як вони відображаються у звітності?
4. Що таке овердрафт?
5. Що відноситься до еквівалентів грошових коштів та для чого вони утримуються на підприємстві?
6. Що не включається до грошових коштів?
7. Що таке бухгалтерський стандарт?
8. Як ідентифікуються грошові потоки, що є результатом придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, які обертаються на ринку.
9. Приведіть приклади грошових потоків від операційної діяльності.
10. Приведіть приклади грошових потоків від інвестиційної діяльності.
11. Приведіть приклади грошових потоків від фінансової діяльності.
12. Як визначити чистий грошовий потік?
13. Розкрийте суть звітності на нетто-основі.
14. Які особливості обліку грошових потоків в іноземні валюти?
15. Що відносять до негрошових потоків?



1. Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком коливань вартості називають:

- a) овердрафт;
- b) еквіваленти грошових коштів;
- c) негрошові активи;
- d) правильна відповідь відсутня.

2. Грошові кошти — це:

- a) готівкові кошти;
- b) гроші на рахунках у банках в національній валюті;
- c) гроші на рахунках у банках в іноземній валюті;
- d) всі відповіді є вірними.

3. Операції при яких не використовуються грошові кошти та їх еквіваленти називається:

- a) пустою;
- b) консервативною;
- c) негрошовою;
- d) правильна відповідь відсутня.

4. До грошових коштів не включають:

- a) поштові марки;
- b) аванси на відрядження робітникам (авансові витрати);
- c) дебіторська заборгованість робітників підприємства;
- d) всі відповіді є вірними.

5. Придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів називають:

- a) інвестиційною діяльністю;
- b) фінансовою діяльністю;
- c) поточною діяльністю;
- d) правильна відповідь відсутня.

6. Діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства називається:

- a) креативною;
- b) опосередкованою;
- c) запозиченою;
- d) правильна відповідь відсутня.

7. *Операційна діяльність — це:*

- a) основна діяльність підприємства, яка приносить дохід;
- b) інші види діяльності, які не є інвестиційною;
- c) інші види діяльності, які не є фінансовою діяльністю;
- d) всі відповіді є вірними.

8. *Підприємство звітує про грошові потоки, застосовуючи:*

- a) прямий метод;
- b) непрямий метод;
- c) на вибір прямий або непрямий метод;
- d) правильна відповідь відсутня.

9. *Сплачені податки класифікуються як грошові потоки від:*

- a) інвестиційної діяльності;
- b) фінансової діяльності;
- c) операційної діяльності;
- d) в залежності від виду операції.

10. *Негрошові операції:*

- a) відображують у Звіті про рух грошових коштів;
- b) не відображують у Звіті про рух грошових коштів;
- c) в залежності від виду операції;
- d) правильна відповідь відсутня.

Розділ VII

ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ

7.1. ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

На відміну від національних стандартів України в яких існує окремий П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» міжнародного не існує. Але є стандарти, які проводять ідентифікацію всіх позицій щодо оцінки, обліку, визнання, вибуття та розкриття інформації у фінансовій звітності даного інструменту фінансового обліку.

Визнання, класифікація та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості містять МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття», МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». На базі даних стандартів було проведено узагальнення інформації щодо дебіторської заборгованості та розкриті основні позиції даного розділу.

Визначення термінів, що стосуються дебіторської заборгованості узагальнено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

№	Терміни		Визначення
1	2	3	4
1	Фінансовий інструмент	Financial Instrument	Це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства.
2	Контракт	Agreements	Це угоди між двома або кількома сторонами з чітко визначеними економічними наслідками, яких сторони майже не можуть уникнути, тому що закон, як правило, вимагає здійснення такої угоди. Контракти, а значить і фінансові інструменти, можуть набирати різноманітних форм; вони необов'язково складаються у письмовій формі.

Закінчення табл. 7.1

№	Терміни		Визначення
1	2	3	4
3	Позики та дебіторська заборгованість	Loans and Receivables	це непохідні фінансові активи з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку, за винятком тих:
			<ul style="list-style-type: none"> • що їх суб'єкт господарювання має намір продати негайно або найближчий час, що їх слід класифікувати як утримувані для продажу, а також тих, що їх суб'єкт господарювання визначає за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку; • що їх суб'єкт господарювання після первісного визнання визначає як доступні для продажу, або • щодо яких утримувач може не відшкодувати значною частиною всю суму початкової інвестиції, з інших причин, ніж зменшення кредиту, які слід класифікувати, як доступні для продажу. Частка, придбана у пулі активів, які не є позиками або дебіторською заборгованістю (наприклад, частка у взаємному фонді або подібному фонді), також не є позикою або дебіторською заборгованістю.
4	Фінансові активи, доступні для продажу	Available-for-sale Financial Assents	це непохідні фінансові активи, визначені як доступні для продажу і не класифіковані як: а) позики та дебіторська заборгованість; б) утримувані до строку погашення інвестиції або в) фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку.
5	Право згортання	The right to liquidate	це визначене контрактом або іншим чином юридичне право дебітора погашати чи інакше вилучати всю суму (або частину суми) до сплати кредиторів шляхом зарахування цієї суми в суму до сплати від кредитора. За незвичайних обставин дебітор може мати юридичне право зараховувати суму до сплати від третьої сторони в суму до сплати кредиторів за умови, що існує угода між трьома сторонами, у якій чітко встановлено право дебітора на згортання. Оскільки право на згортання є юридичним правом, умови, які визначають це право, можуть бути різними в різних юрисдикціях і слід обережно визначати, які закони застосовувати до взаємовідносин між сторонами.
6	Фінансовий актив	Financial Assents	це будь-який актив, що є: <ul style="list-style-type: none"> • грошовими коштами; • інструментом власного капіталу іншого підприємства; • контрактним правом, щоб отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства чи обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством; • контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства

Класифікація дебіторської заборгованості за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
10	18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	IAS 1, 39; IFRS 7	A.11	Довгострокова дебіторська заборгованість;
				A.10	Довгострокові фінансові інвестиції
10	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	IAS 1, 39	A.11.01	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
10	182	Довгострокові векселі одержані	IAS 1, 39	A.10.03	Довгострокові інвестиції
10	183	Інша дебіторська заборгованість	IAS 1, 39	A.11.03	Торгова довгострокова дебіторська заборгованість
відсутні			IAS 1, 39	A.11.02.	Довгострокові депозити більше одного року
10	183	Інші необоротні активи	IAS 1, 39	A.11.04	Довгострокові кредити співробітникам
				A.11.05	Довгострокові кредити третім особам

10	36	Рахунки з покуцями та замовниками	IAS 1, 39; IFRS 7	A.03.01	Дебіторська заборгованість, нетто
10	37	Розрахунки з різними дебіторами	IAS 1, 39	A.04	Авансові платежі постачальникам та інші оборотні активи
10	371	Розрахунки з виданими авансами	IAS 1, 39	A.04.01	Авансові платежі постачальникам
10	372	Розрахунки з підзвітними особами	IAS 1, 39	A.04.05	Інша дебіторська заборгованість
10	373	Розрахунки за нарахованими доходами	IAS 1, 39	A.04.06	Відсотки до одержання
10	374	Розрахунки за претензіями	IAS 1, 39	A.04.05	Інша дебіторська заборгованість
10	375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	IAS 1, 39	A.04.05	Інша дебіторська заборгованість
10	376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	IAS 1, 39	A.04.05	Інша дебіторська заборгованість
10	377	Розрахунки з іншими дебіторами	IAS 1, 39	A.04.05	Інша дебіторська заборгованість
10	38	Резерв сумнівних боргів	IAS 1, 39	A.03.02	Резерв на сумнівну дебіторську заборгованість
10	39	Витрати майбутніх періодів	IAS 1, 39	A.04.03	Витрати майбутніх періодів

Поточні активи складаються з активів (таких як запаси та дебіторська торговельна заборгованість), які продаються, споживаються чи реалізуються як частина нормального операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців після дати балансу. Поточні активи складаються також з активів, утримуваних в основному з метою продажу (фінансові активи в межах цієї категорії класифікуються як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»), та поточної частини непоточних фінансових активів.

Підприємство не повинно класифікувати будь-які фінансові активи як утримувані до погашення, якщо підприємство протягом поточного фінансового року (або двох попередніх фінансових років) продало або перекласифікувало більше, ніж незначну кількість утримуваних до погашення інвестицій до дати погашення (більша, ніж незначна відносно загальної кількості утримуваних до погашення інвестицій), за винятком продажів або перекласифікацій, які:

- здійснюються настільки близько до дати погашення фінансових активів або дати здійснення опціону «кол» (наприклад, менше трьох місяців до погашення), що зміни ринкових ставок відсотка не матимуть суттєвого впливу на справедливую вартість фінансових активів;

- відбуваються після того, як суб'єкт господарювання по суті зібрав всю основну суму боргу за фінансовими активами шляхом платежів за графіком або попередніх платежів, або

- стосуються окремої події, що перебуває поза межами контролю суб'єкта господарювання, є разовою і не могла бути обґрунтовано передбачена суб'єктом господарювання.

Отже, **дебіторську заборгованість** класифікують на:

- суми до отримання від торгових клієнтів;
- суми до отримання від зв'язаних сторін;
- авансові платежі
- інші суми.

Рахунки, які ми виставляємо нашим покупцям чи замовникам називають *рахунками до отримання* (грошових коштів чи їх еквівалентів). Отже, **рахунки до отримання** являють собою суми грошових коштів, що не були сплачені і є заборгованістю клієнтів за товари, роботи чи послуги, що були реалізовані виконані чи надані в ході одного звичайного операційного циклу.

Ці рахунки називають дебіторською (торговою) заборгованістю, які підтверджуються рахунок-фактурами або іншими документами, інколи — звичайним письмовим борговим зобов'язанням. Рахунки до отримання включають в себе суми до отримання або на протязі

року, або на протязі операційного циклу підприємства (в залежності від того що є тривалішим).

Звичайним строком погашення прийнято рахувати строк від 30 до 60 днів по закінченні якого рахунки до отримання є простроченими. Окремі рахунки до отримання з кредитовим сальдо (в залежності від переплати чи попередньої оплати) мають бути перекласифіковані та звітувати по них потрібно як за зобов'язаннями. Ці кредитові сальдо не включаються до дебіторської заборгованості.

7.2. ОЦІНКА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

Відповідно до МСБО 39 *дебіторська заборгованість визнається* в балансі *тоді*, коли підприємство *стає стороною контракту і внаслідок цього має юридичне право отримати грошові кошти*.

Під час первісного визнання підприємством дебіторську заборгованість слід оцінювати їх за їхньою справедливою вартістю плюс витрати на операцію, які прямо відносяться до фінансового активу.

Після первісного визнання підприємству слід оцінювати дебіторську заборгованість за амортизованою собівартістю, застосовуючи *метод ефективного відсотка (Effective Interest Method)*. Цей метод обчислення амортизації із застосовуванням ефективної ставки відсотка фінансового активу. В свою чергу, ефективна ставка відсотка (*Effective Interest Rate*) — це ставка, яка точно дисконтую очікуваний потік майбутніх грошових платежів до строку погашення до поточної чистої балансової вартості фінансового активу.

Якщо є об'єктивне свідчення того, що відбувся збиток від зменшення корисності позик та дебіторської заборгованості або інвестицій, утримуваних до погашення та обліковуваних за амортизованою собівартістю, то суму збитку оцінюють як різницю між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю попередньо оцінених майбутніх грошових потоків (за винятком майбутніх кредитних збитків, які не були понесені), дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка фінансового активу (тобто ефективною ставкою відсотка, обчисленою при первісному визнанні). Балансову вартість активу слід зменшити прямо або застосовуючи рахунок резервів. Суму збитку слід визнавати у прибутку чи збитку.

Підприємство спочатку оцінює, чи існує об'єктивне свідчення зменшення корисності окремо для фінансових активів, які є окремо суттєвими, та (окремо або у сукупності) для фінансових активів.

Якщо підприємство визначає, що немає об'єктивного свідчення зменшення корисності для окремо оціненого фінансового активу (незалежно від того, чи є він суттєвим), він включає актив у групу фінансових активів з подібними характеристиками кредитного ризику та оцінює їх на зменшення корисності у сукупності. Активи, які окремо оцінюються на зменшення корисності і для яких збиток від зменшення корисності визнається або продовжує визнаватися, не включаються у сукупну оцінку зменшення корисності.

Якщо в наступному періоді сума збитку від зменшення корисності зменшується і це зменшення може бути об'єктивно пов'язаним з подією, яка відбувається після визнання зменшення корисності (наприклад, покращання кредитного рейтингу боржника), то попередньо визнаний збиток від зменшення корисності слід сторнувати (або прямо, або коригуючи рахунок резервів). Сторнування не повинне призводити до такої балансової вартості фінансового активу, яка перевищує суму, що її мала б амортизована собівартість у разі невизнання зменшення корисності на дату сторнування. Суму сторнування слід визнавати у прибутку чи збитку.

За П(С)БО 10 у Балансі відображається первісна та чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та резерв сумнівних боргів. У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю дебіторської заборгованості та резервом сумнівних боргів:

$$\begin{array}{l} \text{Чиста реалізаційна} \\ \text{вартість дебіторської} \\ \text{заборгованості за} \\ \text{продукцію, товари,} \\ \text{роботи, послуги} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна вартість де-} \\ \text{біторської заборгова-} \\ \text{ності за продукцію,} \\ \text{товари, роботи, по-} \\ \text{слуги} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Резерв} \\ \text{сумнівних} \\ \text{боргів} \end{array}$$

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з:

- платоспроможності окремих дебіторів або
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Звертаємо увагу на те, що незалежно від того, який метод розрахунку резерву сумнівних боргів буде обраний, підприємствам необхідно робити класифікацію поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за строками непогашення, оскільки ця інформація розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгова-

ності за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. В таблиці 7.3 наведено приклади відображення операцій, пов'язаних з виникненням дебіторської заборгованості та її погашенням за міжнародним та національним напрямком.

Грошові знижки

В ході фінансово-господарської діяльності з метою розширення бази клієнтів та покупців підприємства пропонують різного виду знижки (загальні, прості, бонусні, сезонні, спеціальні, привілейовані, дилерські, складні та інші). З точки зору бухгалтера, знижка — це сума на яку зменшується загальна ціна за рахунком-фактурою. Є знижки які стимулюють клієнта швидше сплачувати кошти за наданий товар, послугу, виконану роботу. Також знижки є ефективним заходом щодо скорочення сумнівної заборгованості.

Приклад.



ЗАТ «Крас&Ко» пропонує своєму клієнту ПП «Стікс» грошову знижку у розмірі 5 % за умови термінової оплати на протязі 10 днів. Максимальна відстрочка платежу 30 днів (загальноприйняте позначення — 5/10, п30). Загальна сума за рахунком-фактурою товару 10 000 \$, собівартість якого 6 600. Товар було відвантажено 1.04.08



ЗАТ «Крас&Ко» 1.05.08 операції відображує проводками:

Дт А.03 «Рахунки до одержання»	10 000
Кт PL.01 «Дохід від реалізації»	986 000
Дт PL.02 «Собівартість реалізації»	6600
Кт А.06.02 «Товари»	6600

ПП «Стікс» сплатив за товар 9.05.08 в обсязі 9500 \$ та складаються проводки відповідно:

Дт А.01 «Грошові кошти»	9500
Дт PL.01 «Дохід від реалізації»	500
Кт А.03 «Рахунки до одержання»	10 000

Знижки після реалізації — це знижки за дострокову оплату. Механізм надання таких знижок в Україні не відпрацьований.

Таблиця 7.3

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Реалізація вітчизняному покупцю		
<i>Готової продукції</i>	A.03.01 Дебіторська організація	L.01.01 Дохід від реалізації готової продукції
	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
<i>Товарів</i>	A.03.01 Дебіторська організація	L.01.02 Дохід від реалізації товарів
	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
<i>Робіт і послуг</i>	A.03.01 Дебіторська організація	L.01.03 Дохід від реалізації робіт і послуг
	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
2. Одночасно на суму ПДВ	L.01.01 Дохід від реалізації готової продукції	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви поточних податкових зобов'язань
	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
	L.01.02 Дохід від реалізації товарів	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви поточних податкових зобов'язань
	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»

	L.01.03 Дохід від реалізації робіт і послуг	L.03.02 Заборгованість за податками та резерви поточних податкових зобов'язань
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»
3. Списуємо собівартість реалізованих		
<i>Готової продукції</i>	PL.02.13 Собівартість реалізованої готової продукції	A.06.01 Готова продукція
	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
<i>Товарів</i>	PL.02.13 Собівартість реалізованої продукції	A.06.02 Товари
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
<i>Робіт і послуг</i>	PL.02.13 Собівартість реалізованої продукції	A.06.05 Виробництво
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
4. Погашена дебіторська заборгованість грошовими коштами	A.01.02 Грошові кошти в банках в гривнях	A.03.01 Дебіторська організація
	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Повернення товарів від покупців також зменшує суму дебіторської заборгованості. Повернення продукції або товарів протягом звітного періоду відображається на рахунках бухгалтерського обліку записами:

Дт 704 «Вирахування з доходу»

Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або

Кт 301 «Каса в національній валюті»

та одночасно сторно на суму ПДВ:

Дт 704 «Вирахування з доходу»

Кт 641 «Розрахунки за ПДВ».

Звичайно і за МСБО мають місце випадки, коли товар може бути повернутий у зв'язку з винайденим дефектом чи невідповідної якості тоді, як правило, підприємство може домовитись зменшити суму боргу покупця, або ж прийняти назад. Повертання проданого товару чи компенсація за нього скорочують як дебіторську заборгованість нетто так і чисту реалізаційну вартість.

Амортизована собівартість фінансового активу — це сума, за якою фінансовий актив оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості інкасації.

Щодо фінансових інструментів, таких як короткострокова торговельна дебіторська, не треба розкривати інформацію про справедливую вартість, якщо балансова вартість є обґрунтованим приблизним значенням справедливої вартості.

Сумнівна дебіторська заборгованість

Незалежно від того настільки ефективно працює система внутрішнього контролю платоспроможності покупців, практично на кожному підприємстві мають місце обставини за якими клієнти не розрахувалися чи придбали товар в кредит. При реалізації готової продукції чи товару в кредит безнадійна дебіторська заборгованість, як правило, дуже часто виникає. Хоча підприємства в умовах жорсткої конкуренції пропонують різні кредитні лінії та розробляють різного плану кредитні політики від консервативної до ліберальної, в будь-якому випадку існує високий ризик не покриття рахунків.

Отже, якщо сумнівна дебіторська заборгованість виникла і може бути оцінена, то її необхідно відобразити на рахунках. Принцип відповідності вимагає щоб збиток від сумнівної дебіторської заборгованості був визнаний в тому періоді, коли відбулась реалізація.

Сумнівна дебіторська заборгованість відображується як *витрати за сумнівними боргами* — це витрати від операційної діяльності, які класифікуються як торгові витрати (реалізаційні витрати). Якщо сумнівна дебіторська заборгованість не очікується, то не потребується відповідних корегувань доходів або рахунків до одержання, а дебіторська заборгованість, що визнана безнадійною списується в період її визнання. Даний метод називають *методом прямого списання*.

Якщо є ймовірність щодо виникнення сумнівної дебіторської заборгованості та яка може бути оцінена або визначена, то в кінці звітного періоду слід провести корегуючий запис.

Приклад.



Підприємство визнало безнадійною дебіторську заборгованість у розмірі 11 000



Відображуємо проводки:

Дт «Витрати за сумнівними боргами» 11 000

Кт «Резерв сумнівних боргів» 11 000

Дебіторська заборгованість нетто (за вирахуванням резерву сумнівних боргів) є фактично чистою вартістю Рахунків до одержання.

Слід прийняти до уваги також два фактори:

- 1) списання поточної кредиторської заборгованості;
- 2) надходження раніше списаної дебіторської заборгованості.

Списання відбувається тоді, коли відсутня ймовірність погашення дебіторської заборгованості. Наприклад, відбувається наступний запис на підприємстві, що відмовилось від вимог стягнення дебіторської заборгованості по ПП. «МСТ» на 4000:

Дт «Резерв сумнівних боргів» 4000

Кт «Дебіторська заборгованість» 4000

Проводка по списанню запису єсть тоді, коли підприємство визнало дебіторську заборгованість безнадійною.

Бувають випадки, коли від вже визнаної і списаної дебіторської заборгованості можуть надійти кошти, хоча не в повному обсязі, тоді буду проведені наступні записи:

Дт «Дебіторська заборгованість» 1 000

Кт «Резерв сумнівних боргів» 1 000

Дт «Грошові кошти» 1 000

Кт «Дебіторська заборгованість» 1 000

Оцінка сумнівної дебіторської заборгованості

Сума дебіторської заборгованості, щодо якої існують сумніви про її сплату, зазвичай списують на витрати підприємства шляхом створення резерву сумнівних боргів. У різних країнах цей резерв може мати різну назву, зокрема:

- забезпечення безнадійних боргів (*Provision for Bad Debts*);
- поправка на рахунки, що не будуть сплачені (*Allowance for Uncollectible Accounts*).

Водночас МСБО 39 передбачає також пряме списання сумнівної дебіторської заборгованості на витрати, що відображається записом:

Дт «Витрати за сумнівними боргами»

Кт «Дебітори»

Такий підхід звичайно застосовують для відображення сумнівної заборгованості окремих дебіторів.

Для визначення сумнівної заборгованості щодо групи дебіторів у міжнародній практиці звичайно застосовують такі методи:

- відсотка продажу (*Percentage-of-Sales Method*);
- періодизації дебіторської заборгованості (*Aging of Accounts Receivable Method*).

За методом *відсотка продажу* сумнівна дебіторська заборгованість визначається як добуток чистого продажу в кредит за звітний період та певного відсотка цього продажу, який, як свідчить попередній досвід, не буде сплачено у майбутньому.

Приклад.



Підприємство ПП «Світо-Ч» реалізувало готову продукцію в кредит на 60000 дол., в т.ч. ПДВ. Досвід минулих років, засвідчує той факт, що 0,4 % не оплачуються покупцями при такому виді продажу.



Виходячи з вищезгаданого розрахуємо суму резерву сумнівних боргів за звітний період:

$$(60\,000 - 10\,000) \times 0,004 = 200$$

При відображенні нарахованого резерву сумнівних боргів за цим методом не враховується залишок резерву сумнівних боргів на початок звітного періоду та списання безнадійних боргів протягом звітного періоду.

У цьому випадку записи на рахунках бухгалтерського обліку, пов'язані з сумивною та безнадійною дебіторською заборгованістю, матимуть такий вигляд:

Дт «Витрати за сумнівними боргами»
Кт «Резерв сумнівних боргів»

200
 200

Метод періодизації дебіторської заборгованості вимагає аналізу залишку дебіторської заборгованості на кінець звітної періоду щодо обліку її непогашення.

На основі цього аналізу до кожної групи дебіторської заборгованості застосовується певний відсоток сумнівних боргів, який базується на досвіді минулих періодів.

Приклад.

? Підприємство «Аканта» має наступний аналіз розрахунків з дебіторами

Дебітори	Всього по рахунках до сплати	Строк оплати не настав	Прострочено від 1 до 30 днів	Прострочено від 30 до 60 днів	Прострочено від 60 до 90 днів	Прострочено понад 90 днів
Акцент	12 500		10 000		2 500	
Звалів	6 000		1 000	5 000		
ВідуМ	19 350	19 350				
Ріксос	800					800
Всього	38 650	19 350	11 000	5 000	2 500	800
Відсоток сумнівних боргів	*	1	3	15	40	60

! Вище наведені рахунки підприємств, що повинні оплатити у відповідності до строків оплати. При чому для кожної групи розрахований відсоток безнадійних боргів. Сумнівні борги складуть відповідно до груп:

Періодизація, дні	Сума	% сумнівних боргів	Резерв сумнівних боргів
0	19 350	1	193,5
1-30	11 000	3	330
30-60	5 000	15	750
60-90	2 500	40	1000
Більше 90	800	60	480
Разом	38 650	*	2 753,5

Як показали нам проведені розрахунки на 2753,50 буде створено резерв сумнівних боргів.

При цьому методі враховується залишок резерву сумнівних боргів на початок звітного періоду та безнадійна дебіторська заборгованість, списана за рахунок резерву протягом звітного періоду.

Припустімо, на початок року резерв сумнівних боргів становить 4000 дол., а протягом року була списана безнадійна дебіторська заборгованість на суму 1000 дол.

Тому на витрати звітного періоду слід списати суму коригування резерву сумнівних боргів 5735,5 дол. (2753,5 + 4000 – 1000).

У цьому випадку записи на рахунках бухгалтерського обліку, пов'язані з сумнівною та безнадійною дебіторською заборгованістю, матимуть такий вигляд:

<i>Дт «Витрати за сумнівними боргами»</i>	<i>5735,5</i>
<i>Кт «Резерв сумнівних боргів»</i>	<i>5735,5</i>

Ці два методи можуть використовуватись паралельно. Кожний з них використовується для підтвердження іншого. Для проміжної фінансової звітності підприємства використовують перший метод через його економність. Однак в кінці року проводиться підтвердження строків дебіторської заборгованості з метою визначення залишку резерву сумнівних боргів.

За П(С)БО 10 величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Дані в таблицю заносяться по кожному дебітору і відносяться до колонок 3 — 9 залежно від кількості прострочених днів оплати від строку договору. При групуванні дебіторської заборгованості необхідно враховувати умови договору з дебітором. У колонці 10 отримуємо дані по заборгованості по кожному дебітору, а по рядку «Разом» відображається залишок за дебетом рахунку 36.

Якщо при аналізі дебіторської заборгованості виявлена безнадійна заборгованість, то її сума заноситься у рядок «Сума безнадійної заборгованості» у відповідну колонку.

Слід зазначити, що наведена класифікація дебіторської заборгованості за термінами непогашення не обов'язково повинна бути такою детальною. Підприємство самостійно визначає, за якими термінами непогашення воно буде класифікувати дебіторську заборгованість, виходячи із конкретної ситуації, що склалася на

підприємстві. П(С)БО 10 на сьогодні нічого не говорить про визначення періодів непогашення, за якими повинна проводитися ця класифікація.

Таблиця 7.4

**РОЗРАХУНОК КОЕФІЦІЄНТА СУМНІВНОСТІ НА ОСНОВІ
КЛАСИФІКАЦІЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ
ЗА МИНУЛИЙ ПЕРІОД**

№	Назва дебітора	Кількість прострочених днів оплати							Всього
		0	від 1 до 30	від 31 до 90	від 91 до 180	від 181 до 270	від 271 до 360	більше року	
1	2	3	4	5	6	7	7	9	10
1									
2									
Разом									
Сума безнадійної заборгованості									
Коефіцієнт сумнівності (= сума безнадійної заборгованості / разом)									X

Після визначення коефіцієнта сумнівності по кожній групі дебіторської заборгованості розраховуємо резерв сумнівних боргів (табл. 7.5).

За всіма видами дебіторської заборгованості, заборгованість, що визнана безнадійною, повинна бути виключена із активів Балансу і списана:

- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується за рахунок резерву сумнівних боргів, що не впливає на фінансові результати;
- інші види дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною, списуються безпосередньо на витрати у тому періоді, коли заборгованість була визнана безнадійною (стаття «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати).

Якщо сума безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги перевищує суму резерву сумнівних боргів, то різниця списується безпосередньо на витрати періоду:

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Таблиця 7.5

**РОЗРАХУНОК СУМИ РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ
НА КІНЕЦЬ ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ НА ОСНОВІ КЛАСИФІКАЦІЇ
ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ**

№ з/п	Назва дебі- тора	Кількість прострочених днів оплати							Всього
		0	Від 1 до 30	Від 31 до 90	Від 91 до 180	Від 181 до 270	Від 271 до 360	Більше року	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1									
2									
Разом:									
Коефіцієнт сумні- вності (із таблиці 6)									X
Сума резерву сумнівних боргів (рядок «Разом» х на відповідний коефіцієнт сумні- вності)									Σ

Розрахована сума резерву сумнівних боргів включається до відповідної статті Балансу і одночасно до статті «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати.

Відображення у бухгалтерському обліку формування резерву сумнівних боргів та списання дебіторської заборгованості за П(С)БО наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ

ТА СПИСАННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних та безнадійних боргів»
2	Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною	38 «Резерв сумнівних та безнадійних боргів»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		
3	Внаслідок зміни у фінансовому стані покупця відновлюється сума його заборгованості, раніше визнана безнадійною	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
	Одночасно сума відновленої дебіторської заборгованості списується з позабалансового рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		
4	Надійшло від покупця у рахунок погашення його заборгованості	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
5	Списана безнадійна дебіторська заборгованість за виданими авансами	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
	Одночасно сума списаної дебіторської заборгованості відображається на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість»		

7.3. ОБЛІК ВЕКСЕЛІВ ОДЕРЖАНИХ

Вексель одержаний — це письмове зобов'язання щодо сплати певної суми грошових коштів на протязі визначеного строку. Особа, що підписує вексель зобов'язується сплатити по ньому та називається векселедавцем.

Зазвичай векселі одержані використовуються, коли виникають наступні ситуації:

- Пролонговані строки оплати (як покриття простроченої дебіторської заборгованості);
- Більш суттєві докази заборгованості ніж рахунок-фактура та інші комерційні документи;
- Офіційна підстава для утримання відсотків;
- Можливість обертання

Приклад.

Підприємство «Альфавір» 10 листопада 2007 р. реалізувало товар за 18 000 грн (в тому числі ПДВ 3000 грн)

В оплату вартості товарів покупець виписав простий вексель терміном на один рік без зазначення відсотків.

Інший покупець готовий сплатити за товар гроші у сумі 18 000 грн (отже, фінансова угода є з «нульовою» ставкою відсотка).

Домінуюча ставка на подібний інструмент становить 10 %.

Якщо покупець сплатить грошові кошти за товар, ціна реалізації становитиме 12 000 грн плюс ПДВ 2000 грн.

Підприємство повинне відобразити компенсацію за реалізований товар за справедливою вартістю. Оскільки компенсацію не буде отримано негайно, а лише по закінченні одного року, справедлива вартість компенсації не дорівнюватиме номінальній сумі, яка підлягає отриманню, тобто 12 000, а буде меншою. Відображення в обліку компенсації за справедливою вартістю ґрунтується на використанні умовної ставки відсотка для розрахунку майбутніх платежів за теперішньою вартістю.

По суті, покупець отримує фінансування за ставкою, яка нижча від ринкової, отже, відбуваються дві операції:

- продаж: товару;
- фінансова операція.

Різниця між справедливою вартістю компенсації та її номінальною сумою є доходом за відсотком від фінансової операції.

Розрахунок справедливої вартості реалізованого товару здійснюється у два етапи:

1-й етап — розрахунок справедливої вартості компенсації (платежу);

2-й етап — розрахунок суми заробленого відсотка.

1-й етап. Розрахунок справедливої вартості платежу

Виходячи з припущення, що платіж надійде вчасно через рік і ставка відсотка становить 10 %, справедлива вартість пла-

тежу, який надійде у формі компенсації, розраховується за формулою:

$$PV = FV : (1 + i)^n,$$

де PV і FV — відповідно теперішня і майбутня вартість;

i — ставка відсотка; n — кількість періодів нарахування відсотків.

Підставивши відповідні значення у рівняння $FV = 18\,000$ грн, $n = 1$, $i = 10\%$, розрахуємо суму теперішньої вартості:

$$18\,000 \times 0,9091 = 16\,363,8.$$

На рахунках бухгалтерського обліку підприємства «Альвіавір» операція реалізації товарів буде відображена так.

10 листопада 2008 р., грн:

• на справедливую вартість компенсації:

Дт «Векселі одержані»	18 000
Кт «Дохід від реалізації»	16 363,8
Кт «Доходи майбутніх періодів»	1 636,2

• на суму ПДВ:

Дт «Дохід від реалізації»	3000
Кт «Розрахунки за податками»	3000.

Таким чином, на дату реалізації 10 листопада 2008 р. сума 16 363,8 грн, ПДВ 2 000 грн записується одночасно як дохід від реалізації і дебіторська заборгованість, 31 грудня 2008 р., грн:

• на суму відсотків, що підлягають отриманню за місяць:

Дт «Доходи майбутніх періодів»	136,35
Кт «Відсотки одержані»	136,35

$$(1\,636,2 : 12 = 136,35)$$

10 листопада 2008 р., грн:

Дт «Грошові кошти»	18 000
Кт «Векселі одержані»	18 000

одночасно:

Дт «Доходи майбутніх періодів»	1500,45
Кт «Відсотки одержані»	1500,45.

$$(1\,636,2 - 136,35 = 1500,45).$$

У таблиці 7.7 наведено приклади відображення операцій, пов'язаних з виникненням дебіторської заборгованості, забезпеченої векселями за П(С)БО.

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для їх обліку використовується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

Таблиця 7.7

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
20 червня 2008 р. реалізовано товар собівартістю 80 000 грн за 120 000 грн (в тому числі ПДВ). 1 липня 2008 р. отримано вексель номіналом 120 000 на 60 днів під 12 % річних. Сума відсотків = 120 000 x 12 % x 60: 360 = 2 400 (грн)				
20 червня 2008 року				
1	Визнали дохід від реалізації товарів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	120 00
2	Одночасно на суму ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	20 000
3	Списана собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	80 000
Липень 2008 року				
4	Отримали вексель у забезпечення дебіторської заборгованості (01/07/08)	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	120 000
5	Нараховані відсотки по векселю за липень (31/07/08)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	1200
6	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	732 «Відсотки одержані»	641 «Розрахунки за податками»	200

<i>31 серпня 2008 року</i>				
7	Нараховані відсотки по векселю за лі- пень	373 «Розрахунки за нараховани- ми доходами»	732 «Відсотки одержа- ні»	1200
8	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	732 «Відсотки одержані»	641 «Розрахунки за податками»	200
<i>1 вересня 2008 року</i>				
9	Погашено вексель	311 «Поточні рахунки в націона- льній валюті»	341 «Короткострокові векселі одержані в на- ціональній валюті»	120 000
10	Сплачено відсотки по векселю	311 «Поточні рахунки в націона- льній валюті»	373 «Розрахунки за на- рахованими доходами»	2400
1 вересня 2008 р. підприємство отримало безвідсотковий вексель на суму 5 000 грн терміном на 3 місяці в рахунок оплати за реалізований на умовах комерційного кредиту товар на суму 4 460 грн Плата за відстрочення платежу, яка становить 450 грн (крім того ПДВ 90 грн), включена до вартості векселя. Вексель був погашений 30 листопада 2008 р.				
1	Отримання векселя 1/09/2008:			
	— на вартість реалізованих товарів	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	361 «Розрахунки з віт- чизняними покупця- ми»	4460
	— на суму відсотків	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	69 «Доходи майбутніх періодів»	540

Закінчення табл. 7.7

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
2	Нараховані відсотки по векселю за вересень 30/09/2008 р. (540/3 = 180)	69 «Доходи майбутніх періодів»	732 «Відсотки одержані»	180
	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	732 «Відсотки одержані»	641 «Розрахунки за податками»	30
	Операція з нарахування відсотків повторюється 31/10/2008 р. та 30/11/2008 р.			
3	Погашено вексель грошовими коштами	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	5000
Підприємство отримало вексель за реалізовані товари на суму 6 000 грн. До закінчення строку сплати векселя підприємство продало його банку за 5 300 грн. Таким чином сума дисконту: 6 000 – 5 300 = 700 (грн)				
1	Отримано вексель в оплату за товар	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	6000
2	Врахування векселя банком	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	5300
		949 «Інші витрати операційної діяльності»	341 «Короткострокові векселі одержані в національній валюті»	700

7.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

У вітчизняному законодавстві в примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

1. Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.

2. Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості.

3. Склад і суми статті балансу «Інша дебіторська заборгованість».

4. Метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

5. Сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

6. Залишок резерву сумнівних боргів за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості, його утворення та використання у звітному році. бухгалтерському балансі довгострокову дебіторську заборгованість подано у складі розділу I «Необоротні активи», а поточну дебіторську заборгованість у складі розділу II «Оборотні активи» за такими статтями:

Списану дебіторську заборгованість відображають у позабалансовому обліку впродовж не менш як три роки з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника.

Дебіторську заборгованість остаточно списують з позабалансового обліку після вирішення питання щодо визнання винних осіб або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Положення щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість як фінансового активу встановлюють Міжнародні стандарти фінансової звітності МСБО 32 та МСБО 39. Відповідно до яких:

1. Фінансовий актив слід згортати і чисту суму подавати в балансі, якщо і тільки якщо підприємство:

а) має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;

б) має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання.

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, підприємство не слід згортати переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання.

2. Операції з фінансовими інструментами можуть приводити до того, що підприємство прийме на себе або передасть іншій стороні один чи більше з наведених нижче фінансових ризиків. Відповідне розкриття дає інформацію, яка допомагає користувачам фінансових звітів визначати ступінь ризиків, пов'язаних із фінансовими інструментами:

а) **ринковий ризик** охоплює три типи ризику:

- **валютний ризик** — це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін курсу обміну валют;

- **відсотковий ризик справедливої вартості** — це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін ринкової ставки відсотка;

- **ціновий ризик** — це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, спричинені ці зміни факторами, які властиві окремому інструментові або його емітенту, чи факторами, які впливають на всі інструменти, з якими здійснюються операції на ринку. Ринковий ризик означає не лише ймовірність збитків, а й ймовірність прибутків;

б) **кредитний ризик** — це ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і цим завдасть фінансового збитку іншій стороні;

в) **ризик ліквідності** (який називають також ризиком фінансування) — це ризик того, що підприємство зустрінеться з труднощами при залученні коштів для виконання зобов'язань, пов'язаних із фінансовими інструментами. Ризик ліквідності може бути наслідком неможливості швидко продати фінансовий актив за ціною, близькою до його справедливої вартості;

г) **відсотковий ризик грошових потоків** — це ризик того, що майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкової ставки відсотка. Наприклад, у випадку боргового документа з плаваючою ставкою такі коливання приводять до зміни ефективної ставки відсотка фінансового інструмента, як правило, без відповідної зміни його справедливої вартості.



Питання для самоперевірки до Розділу VII

1. Дати визначення дебіторської заборгованості?
2. Як класифікують дебіторську заборгованість за міжнародними стандартами?
3. Що таке сумнівна дебіторська заборгованість? Коли вона виникає?
4. Яка особливість обліку дебіторської заборгованості за міжнародними стандартами.
5. Як обліковуються векселі отримані від інших контрагентів?
6. Що являють собою рахунки до отримання?
7. Що означає поняття «фінансові активи, доступні для продажу»? Приведіть приклади.
8. Що таке резерв сумнівних боргів і коли він виникає?
9. Як обліковується резерв сумнівних боргів? Привести приклад.
10. Які особливості обліку векселів?
11. Коли підприємство може використовувати векселі, що одержали?
12. Як у фінансовій звітності відображається дебіторська заборгованість?



Тести до Розділу VII

1. Дебіторська заборгованість, як поняття:
 - a) існує в міжнародних стандартах та не існує в національних;
 - b) існує в національних стандартах та не існує в міжнародних;
 - c) існує в національних стандартах та існує в міжнародних;
 - d) правильна відповідь відсутня.
2. Суми грошових коштів, що не були сплачені і є заборгованістю клієнтів за товари, роботи чи послуги, що були реалізовані виконані чи надані в ході одного звичайного операційного циклу це:
 - a) вексель;
 - b) рахунок-фактура;
 - c) рахунки до отримання являють собою;
 - d) правильна відповідь відсутня.

3. Відповідно до МСБО 39 дебіторська заборгованість визнається в балансі тоді, коли:

- a) виписується рахунок;
- b) підприємство стає стороною контракту і внаслідок цього має юридичне право отримати грошові кошти;
- c) автоматично при відвантаженні продукції;
- d) правильна відповідь а, с.

4. Ставка, яка точно дисконтує очікуваний потік майбутніх грошових платежів до строку погашення до поточної чистої балансової вартості фінансового активу називається:

- a) ануїтетом;
- b) дисконтом;
- c) ефективною ставкою відсотка;
- d) правильна відповідь відсутня.

5. Сума на яку зменшується загальна ціна за рахунком-фактурою називаються:

- a) знижкою;
- b) дисконтом;
- c) правильна відповідь а, b;
- d) правильна відповідь відсутня.

6. Сумнівна дебіторська заборгованість це:

- a) дебіторська заборгованість термін оплати якої ніколи не настане;
- b) дебіторська заборгованість по якій існують сумніви щодо оплати;
- c) правильна відповідь відсутня;
- d) правильна відповідь а, b.

7. Дебіторська заборгованість, що визнана безнадійною списується:

- a) в період її оцінки;
- b) в період її визнання;
- c) в період її формування;
- d) правильна відповідь відсутня.

8. Поправка на рахунки, що не будуть сплачені це:

- a) сумнівна дебіторська заборгованість;
- b) безнадійна дебіторська заборгованість;
- c) рахунки до сплати;
- d) правильна відповідь відсутня.

9. Ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін курсу обміну валют називають:

- a) ціновий ризик;
- b) валютний ризик;
- c) кредитний ризик;
- d) всі відповіді є вірними.

10. Ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і цим завдасть фінансового збитку іншій стороні називають:

- a) ціновий ризик;
- b) валютний ризик;
- c) кредитний ризик;
- d) всі відповіді є вірними.

Розділ VIII

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТИ

8.1. ВИЗНАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТІВ

В основі діяльності підприємства лежать ті первинні, базові внески, які були здійснені власниками чи засновниками у вигляді різноманітних активів. Безумовно, важливість обліку капіталу є незаперечним фактом.

Власний капітал підприємства є третім основним елементом фінансової звітності підприємства. Він визначається як різниця між активами та зобов'язаннями і являє собою частину активів, що належать власникам. Власний капітал може мати назву *чистих активів (net assets)*.

Міжнародні стандарти не містять такого стандарту, що тлумачить суто визнання, визначення та оцінку власного капіталу. Рекомендації, щодо оцінки та відображенні у фінансовій звітності інформації, щодо елементів капіталу відображено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ТЛУМАЧЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КАПІТАЛУ ЗА МСФЗ

Поняття, що тлумачиться	Стандарт	Назва стандарту
1	2	3
Визначення капіталу	Концептуальні основи (Framework)	Принципи підготовки фінансової звітності
Характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах

Закінчення табл. 8.1

Поняття, що тлумачиться	Стандарт	Назва стандарту
1	2	3
Відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим	МСБО (IAS) 12	Податки на прибуток
	МСБО (IAS) 16	Основні засоби
	МСБО (IAS) 38	Нематеріальні активи
	МСБО (IAS) 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Відображення в складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок	МСФО (IAS) 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Відображення в складі капіталу результатів змін курсової різниці	МСФО (IAS) 21	Вплив змін валютних курсів
Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства	МСБО (IAS) 1	Подання фінансових звітів
	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в коопераціях і подібних фінансових інструментах

Визначення та визнання капіталу за МСБО

Визначення термінів, що мають відношення до капіталу та його інструментів узагальнено в табл. 8.2.

Фінансовий інструмент є інструментом власного капіталу, лише за наявності одночасно двох умов:

- Інструмент не містить контрактне зобов'язання:
 - передати кошти або інший фінансовий інструмент підприємству;
 - обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для емітента;
- Рахунки за інструментом будуть або можуть бути здійснені за інструментом власного капіталу емітента, який є:
 - *непохідним інструментом* за яким у емітента не існує контрактного зобов'язання передати змінену кількість інструментів власного капіталу;
 - *похідним інструментом*, розрахунки за якими будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу.

Таблиця 8.2

**ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ
ПРИ ОБЛІСКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТІВ**

№	Терміни		Визначення
	2	3	
1	Фінансовий інструмент	Financial Instrument	4
1			Це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства
2	Інструмент власного капіталу	Equity instrument	це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань
3	Фінансове зобов'язання	Financial Liability	це будь-яке зобов'язання, що є: а) контрактним зобов'язанням: <ul style="list-style-type: none"> • надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству або • обмінюватися фінансовими інструментами або фінансовими зобов'язаннями з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для підприємства, або б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства та який є: <ul style="list-style-type: none"> • непохідним інструментом, за яким підприємство зобов'язане або може бути зобов'язане надавати змінну кількість власних інструментів капіталу підприємства, або • похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не включають інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу підприємства.

4	Вбудований похідний інструмент	<i>Embedded Derivative</i>	це компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний контракт про непохідний інструмент — результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента.
5	Похідні інструменти	<i>Derivative</i>	<p>фінансовий інструмент або інший контракт у межах, який має всі три такі характеристики:</p> <p>а) його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або подібної змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є визначеною для сторони контракту (що його іноді називають базовим);</p> <p>б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;</p> <p>в) який погашається на майбутню дату</p>

Слід зауважити, що виплати утримувачам фінансового інструменту, класифікованого як інструмент капіталу, слід відображувати у складі власного капіталу.

Зазвичай, похідний фінансовий інструмент має умовну суму, яка може виражатися у валюті, кількості акцій, кількості одиниць ваги чи обсягу або кількістю інших одиниць, визначених у контракті. Але похідний фінансовий інструмент не вимагає від утримувача чи продавця опціонів інвестувати або одержувати умовну суму на початок контракту. Похідний інструмент може вимагати фіксованого платежу в результаті деякої майбутньої події, не пов'язаної з умовною сумою.

Приклади похідних інструмент згруповано в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

ХАРАКТЕРИСТИКА ПОХІДНИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

№	Назва		Характеристика
1	<i>Форвард-ний контракт</i>	<i>Forwards Contract</i>	Контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць продукції за попередньо визначеною ціною на майбутню дату одиниці можуть бути або фінансовими або нефінансовими по суті (наприклад гроші, готова продукція відповідно)
2	<i>Ф'ючерсний контракт</i>	<i>Futures Contract</i>	Контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і нефінансові
3	<i>Опціон</i>	<i>Option</i>	Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду
4	<i>Своп</i>	<i>Swoop</i>	Контракт на обмін одного набору грошових одиниць на інший, наприклад відстрочені ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них на майбутню дату або майбутні дати

Іноді похідний інструмент може бути складовою частиною гібридного фінансового інструменту, який включає як похідний інструмент так і основний контракт, результатом яких є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструменту. Такі ін-

струменти прийнято називати вбудованими похідними інструментами.

Вбудований похідний інструмент є причиною того, що деякі (або всі) грошові потоки (які у протилежному випадку були б потрібні за контрактом) модифікуються на основі визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, цін на товари, курсу обміну валют, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи кредитного індексу, або іншої змінної (за умови, що у випадку нефінансової змінної, змінна не є характерною для сторони контракту). Похідний інструмент, що додається до фінансового інструмента, але може передаватися за контрактом незалежно від цього інструмента, або має іншого контрагента, ніж цей інструмент, являє собою не вбудований похідний інструмент, а окремий фінансовий інструмент.

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати як похідний інструмент якщо і тільки якщо:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;

б) окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента;

в) гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у прибутку чи збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, не відокремлюється).

Якщо підприємство не може достовірно визначити справедливую вартість вбудованого похідного інструмента на основі його строків та умов (наприклад, коли вбудований похідний інструмент базується на інструменті власного капіталу, який не котирується на ринку), то справедливою вартістю вбудованого похідного інструмента є різниця між справедливою вартістю гібридного інструмента та справедливою вартістю основного контракту.

Слід зазначити, що вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту.

Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.

Приклад похідного фінансового інструмента з опціоном на погашення, який є фінансовим зобов'язанням, — це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування МСБО 32 поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансової статті в обмін на власні інструменти капіталу підприємства, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансової статті або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом. Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Визначення та визнання капіталу за П(С)БО

Відповідно до П(С)БО 1 «Фінансова звітність» та П(С)БО 2 «Баланс» наводять визначення власного капіталу підприємства, виходячи з «залишкового» підходу:

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Таке визначення не відповідає на питання, які критерії мають застосовуватися для визнання окремих елементів власного капіталу. Відповідь на це питання дає більш розгорнуте визначення власного капіталу, яке відображає його економічний зміст.

Власний капітал — це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо.

Капітал втілює в собі ту частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства. Від власного капіталу слід відрізнити суми зобов'язань та ті кошти, які утримуються підприємством для виконання певних цілей (програм), тобто від майбутніх, відкладених витрат.

8.2. КЛАСИФІКАЦІЯ КАПІТАЛУ

В економічній літературі приділяється більше уваги саме класифікації власного капіталу за складом. Класифікація власного капіталу за формою дозволяє визначити частину капіталу, який був:

- інвестований засновниками;
- одержаний безоплатно;
- зароблений протягом звітного періоду.

Нами пропонується класифікація за формою та рівнем відповідальності (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Класифікація власного капіталу за формою та рівнем відповідальності

Класифікація за рівнем відповідальності дає змогу ранжувати капітал на юридично закріплений в установчих документах та нерегламентований як обов'язковий чинним законодавством.

Виходячи із результатів аналізу історичних аспектів обліку статутного капіталу в різних країнах, виділено основні проблеми, які і зараз залишаються актуальними. Існують наступні проблеми:

1) розкриття сутності термінів *статутний фонд* і *статутний капітал*. Різницю між фондом і капіталом провів Ж. Андре та зазначив, що **фонд** — це сума основних і оборотних засобів підпри-

ємства, іншими словами підсумок балансу, **капітал** — засоби власника, вкладені в фонд;

2) вибір концепції обліку статутного капіталу при застосуванні на підприємстві (статичну або динамічну);

3) яким чином по сумі відображати статутний капітал — у розмірі тільки оголошеного чи фактично внесеного статутного капіталу.

Що стосується статична концепції, то вона передбачає відображення в обліку як оголошеного розміру статутного капіталу, так і заборгованості за внесками до статутного капіталу. А динамічна концепція передбачає відображення лише фактично внесеного статутного капіталу, тобто в цьому разі відсутня інформація про оголошений, але реально не внесений капітал. Відповідно до динамічної концепції не може бути відображений в обліку весь підписаний (статутний) капітал. Єдиний капітал, який «цікавить» цю теорію, — внесений капітал, завдяки якому може бути одержаний прибуток. Під час створення підприємства або додаткового залучення капіталу рахунок «Статутний капітал» у пасиві буде кредитований тільки на внесу величину, а в активі будуть зареєстровані внесені грошові кошти або внесок в натуральній формі. У цьому разі в балансі немає інформації про підписаний, але реально не внесений капітал.

На нашу думку, краще дотримуватись статичної концепції, для того, щоб контролювати погашення внесків учасниками, адже не завжди учасники вчасно вносять свою частку до статутного капіталу. Якщо відображати лише фактично внесені засоби, то з даних обліку не можна дізнатись, чи буде поповнюватись статутний капітал, з'ясувати оголошений розмір статутного капіталу, але в цьому випадку не будуть нараховуватися курсові різниці, що спростує облік.

У зарубіжній практиці капітал розглядається як інвестування засобів в компанії (підприємства), які належать власникам, а не довгостроковим або короткостроковим кредиторам. Важливою проблемою є визначення величини й темпів накопичення власного капіталу. Поширеним є погляд, відповідно до якого питома вага власного капіталу повинна бути на рівні 50 % і більше. Лише в цьому випадку, на думку кредиторів, підприємство з більшою ймовірністю може погасити свої зобов'язання за рахунок власних коштів. Тому збереження капіталу на цьому рівні і є першочерговим завданням підприємству.

Відображення інформації про власний капітал в Україні принципово не відрізняється від міжнародних. Це зумовлено тим, що при формуванні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку фахівці керувалися міжнародними стандартами фінансової звітності.

Залишається невирішеним питання щодо методики проведення аналізу операцій з власним капіталом та оцінки фінансового стану

підприємства, адже в кожній країні наявні різні складові власного капіталу, існують різні підходи щодо застосування і нормативного значення коефіцієнтів автономії, фінансової залежності тощо. Це пов'язано з особливостями нормативного регулювання бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівні. З огляду на це, слід удосконалити методику проведення аналізу фінансового стану підприємства, врахувавши досвід зарубіжних країн та надбання українських вчених в цій галузі. Це забезпечить аналітиків та власників інформацією про структуру капіталу підприємства та дозволить спрогнозувати чи буде підприємство мати в наступному звітному періоді бажаний розмір прибутку та визначити резерви збільшення прибутку підприємства.

Класифікація капіталу за МСБО

Класифікація капіталу за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

КЛАСИФІКАЦІЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
1,2	40	Статутний капітал	IAS 1, 39;	E.01	Статутний капітал
1	41	Пайовий капітал	відсутній		
1,2	42	Додатковий капітал	IAS 1, 39	E.02	Додатковий капітал
1,2	421	Емісійний дохід	IAS 1, 39	E.02.01	Емісійний дохід
1,2	422	Інший вкладений капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
1,2	423	До оцінка активів	IAS 1, 39	E.05.01	Резерв переоцінки
1,2	425	Інший додатковий капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
1,2	43	Резервний капітал	IAS 1, 39	E.04	Додатковий оплачений капітал

Закінченні табл. 8.4

П(С) БО	Код раху- нку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1,2	44	Нерозподілений прибуток	IAS 1, 39	E.07	Нерозподілений прибуток
1,2	441	Прибуток нероз- поділений	IAS 1, 39	E.07.01	Прибуток нероз- поділений
1,2	442	Непокріті збитки	IAS 1, 39	E.07.02	Непокріті збит- ки
1,2	45	Вилучений капі- тал	IAS 1, 32, 39	E.03	Вилучений капі- тал
1,2	451	Вилучені акції	IAS 1, 32, 39	E.03.01	Вилучені акції
1,2	452	Вилучені вклади і паї	IAS 1, 32, 39	E.03.02	Вилучені вклади і паї
1,2	453	Інший вилучений капітал	IAS 1, 32, 39	E.09.01	Ефект курсових різниць
1,2	46	Неоплачений ка- пітал	IAS 1, 39	E.06	Неоплачений капітал
1,2	47	Забезпечення майбутніх ви- трат і платежів	IAS 1, 39	L.03	Інші коротко- строкові зобов'язання і на- раховані витрати
1,2	471	Забезпечення ви- плат відпусток	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані від- пустки та інші резерви
1,2	472	Додаткове пен- сійне забезпечен- ня	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані від- пустки та інші резерви
1,2	473	Забезпечення га- рантійних зобов'язань	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані від- пустки та інші резерви
1,2	474	Забезпечення ін- ших витрат і платежів	IAS 1, 39	L.03.05	Резерв під невикористані від- пустки та інші резерви
1,2	48	Цільове фінансу- вання та цільові надходження	IAS 1, 39	L.03	Інші коротко- строкові зобов'язання і на- раховані витрати

Класифікація капіталу за П(С)БО

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

I. Вкладений капітал — це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

II. Накопичений капітал — це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Класифікація власного капіталу за джерелами формування є дуже важливою при визнанні його елементів. Капітал підприємства не може бути сформований іншими шляхами ніж вказані вище. Тому, якщо ми не бачимо у тому чи іншому елементі капіталу, наведених у Балансі підприємства, ознак I чи II групи елементів капіталу, слід з'ясувати, чи були підстави визнавати їх такими.

Вкладений капітал включає такі елементи:

- **зареєстрований капітал** (статутний капітал, пайовий капітал);
- **додатково вкладений капітал** (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд).

До накопиченого капіталу відносяться такі елементи:

- **нерозподілений прибуток** (непокритий збиток);
- **резервний капітал**;
- **інший додатковий капітал**.

Ці показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним. Вони є технічними, регулюючими стосовно суми оплаченого капіталу:

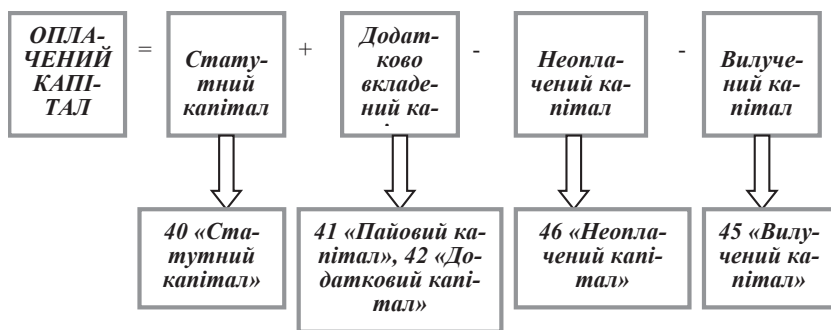


Рис. 8.2. Взаємозв'язок оплаченого капіталу і рахунків

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал — дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зареєстрований капітал — юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють:

- **статутний капітал** — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

- **пайовий капітал** — сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Законом України «Про господарські товариства» встановлено мінімальний розмір статутного капіталу різних видів товариств:

- для акціонерного товариства — сума, еквівалентна 1 250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення акціонерного товариства (стаття 24);

- для товариства з обмеженою відповідальністю і товариства з додатковою відповідальністю — сума, еквівалентна 100 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

Додатково вкладений капітал — це сума внесків засновників понад зареєстровану частину. У складі додатково вкладеного капіталу виділяють:

- емісійний дохід, який пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість, у акціонерних товариствах та

- інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд, які вносяться без рішень про зміну розміру статутного капіталу.

Друга група елементів капіталу так чи інакше формується внаслідок діяльності підприємства — це накопичений капітал, головні елементи якого:

- *Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)* — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

- *Резервний капітал* — сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Законом України «Про господарські товариства» (ст. 14) встановлено мінімальний розмір:

- резервного фонду — 25 відсотків від статутного фонду,

- щорічних відрахувань до резервного фонду — 5 відсотків від суми чистого прибутку.

Фактичний розмір резервного фонду та щорічних відрахувань до нього встановлюється в установчих документах, але він не може бути меншим за встановлений законом мінімум.

Інший додатковий капітал включає такі види додаткового капіталу:

- капітал від дооцінки необоротних активів — капітал, сформований внаслідок дооцінки активів, яка здійснюється відповідно до ПБО;

- дарчий капітал — вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

Резервний фонд є тою часткою нерозподіленого прибутку, яка відрізняється практично тільки заборону його використання на розподіл дивідендів за простими акціями.

Головною ознакою елементів капіталу першої групи є наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість приймати участь в управлінні та використанні прибутків, власності підприємства. Із такого підходу до визначення випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості та інше. Вирішення протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю виконувати це правило полягає у застосуванні в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності коригуючих показників: неоплачений капітал; вилучений капітал.

8.3. ОЦІНКА І ОБЛІК КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТІВ

В бухгалтерському обліку операції з капіталом можуть бути відображені лише ідентифікації суті операцій, що призводять до змін в елементах капіталу. По-перше, це господарські операції з отримання або передачі активів, зміни оцінки необоротних активів та визначенню фінансових результатів. Саме такі операції найчастіше призводять до змін у власному капіталі. Від характеру діючої на підприємстві облікової політики стосовно визнання доходів та витрат, оцінки активів значною мірою буде залежати, наскільки адекватно буде оцінений власний капітал підприємства.

Рахунки 45 «Вилучений капітал» та 46 «Неоплачений капітал» можуть мати лише дебетовий залишок і регулюють суму оплаченого капіталу шляхом вирахування залишків за цими рахунками із сум, що накопичені за кредитом рахунків 40 «Статутний капітал» або 41 «Пайовий капітал» та 42 «Додатковий капітал».

Сальдо субрахунків 441 «Прибуток нерозподілених» та 442 «Непокріті збитки» формується при розрахунку фінансових результатів діяльності щомісяця, або наприкінці року залежно від обраної облікової політики.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів); виплати за облігаціями; відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей субрахунок закривається на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілених» або на дебет субрахунку 442 «Непокріті збитки» при від'ємних результатах діяльності.

Для відображення специфічних аспектів діяльності, а також з метою деталізації облікової інформації для складання фінансової звітності і приміток, важливим моментом є доповнення номенклатури рахунків тими додатковими субрахунками, які прямо не передбачені Інструкцією. Так, доцільним є облік на окремих субрахунках:

- ефектів зміни облікової політики (наприклад, субрахунки 441.1, 442.1);
- дооцінки різних видів необоротних активів (наприклад, субрахунки 423.1 «Дооцінка основних засобів та малоцінних необоротних активів», 423.2 «Дооцінка незавершеного будівництва», 423.3 «Дооцінка нематеріальних активів»).

На зміни в капіталі впливають багато факторів, які виникають у процесі господарської діяльності підприємства:

- отримання чистого прибутку (збитку) за звітний період;
- розподіл прибутку, виправлення помилок і змін в обліковій політиці підприємства;
- переоцінка необоротних активів;
- внески учасників;
- вилучення капіталу;
- інші події, які безпосередньо призводять до збільшення або зменшення чистих активів.

Нижче розглянемо приклади основних господарських операцій і кореспонденцію рахунків, які впливають на зміну суми капіталу.

Приклад 1. Зміна облікової політики

На початку 2008 року підприємство вирішило змінити метод оцінки при вибутті запасів з методу середньозваженої вартості на метод ФІФО. При перерахунку минулого звітного періоду на метод ФІФО визначили, що внаслідок зміни методу обліку за розрахунком залишки запасів на дату звітності необхідно збільшити на 12 000 грн. Таке коригування здійснюється згідно П(С)БО 6 з відображенням суми збільшення на відповідному рахунку активів (Запаси) та рахунку «Нерозподілений прибуток»:

Дебет відповідного рахунку класу 2 «Запаси»	12 000
Кредит 441 «Нерозподілений прибуток»	12 000

Приклад 2. виправлення помилки минулого періоду

У 2008 році помилково були списані на витрати матеріали, що призвело до заниження прибутку. У 2009 році помилку необхідно виправити шляхом коригування суми нерозподіленого прибутку на 1 000 грн (П(С)БО 6):

Дебет відповідного рахунку класу 2 «Запаси»	1000
Кредит 441 «Нерозподілений прибуток»	1000

Приклад 3. Переоцінка необоротних активів

Дооцінка необоротних активів, які раніше не уцінювалися, відображається записом:

Дебет відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	Сума дооцінки первісної вартості активу
Кредит 423 «Дооцінка активів»	Сума дооцінки до справедливої вартості залишкової вартості об'єкта
Кредит 13 «Знос необоротних активів»	Сума дооцінки накопиченого зносу

Уцінка необоротних активів, які раніше не дооцінювалися, відображається записом:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	Сума уцінки залишкової вартості активу
Дебет 13 «Знос необоротних активів»	Сума уцінки накопиченого зносу
Кредит відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	Сума уцінки первісної вартості активу

<i>Результати уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, відображаються за такою схемою:</i>	
Дебет 423 «Дооцінка активів»	Сума уцінки залишкової вартості необоротного активу до справедливої вартості, що не перевищує суму попередніх дооцінок
Дебет 13 «Знос необоротних активів»	Сума уцінки накопиченого зносу
Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	Сума уцінки залишкової вартості необоротного активу до справедливої вартості, що перевищує суму попередніх дооцінок
Кредит відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	Сума уцінки первісної вартості активів

Приклад 4. Безоплатне одержання необоротних активів

Справедлива вартість безоплатно одержаних необоротних активів становить 4 000 грн. В бухгалтерському обліку дана операція відображається за дебетом відповідного рахунку активів та кредитом додаткового капіталу:

Дебет відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	4000
Кредит 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	4000

При нарахуванні амортизації по безоплатно одержаних активах одночасно відбувається визнання доходів на суму, пропорційну сумі нарахованої амортизації. Якщо первісна вартість безоплатно одержаного активу дорівнює його справедливій вартості, то сума визнаного доходу буде дорівнювати сумі нарахованої амортизації. Наприклад, первісна вартість активу дорівнює його справедливій вартості (тобто, не було додаткових витрат на транспортування, монтаж та інших витрат для доведення активу до стану придатного до використання); нарахована амортизація за місяць складає 1000 грн. В кінці місяця будуть зроблені записи:

Дебет відповідного рахунку класу 9 «Витрати діяльності»	1000
Кредит 13 «Знос необоротних активів»	1000
Дебет 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	1000
Кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	1000

Приклад 5. Списання сум дооцінки необоротних активів при їх вибутті

Вибуває об'єкт основних засобів, сума залишку дооцінки якого 1100 грн:

Дебет 423 «Дооцінка активів»	1100
Кредит 441 «Нерозподілений прибуток»	1100

Приклад 6. Нарахування дивідендів на акції

На загальних зборах акціонерів відкритого акціонерного товариства, які відбулися у березні 2009 р., прийнято рішення сплатити дивіденди за 2008 рік в сумі 100 000 грн. Дивіденди будуть сплачені власними акціями підприємства.

В такому випадку у березні 2009 р. повинен бути здійснений бухгалтерський запис:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	100 000
Кредит 671 «Розрахунки по нарахованих дивідендах»	100 000

У разі, якщо виплату дивідендів планується здійснювати грошовими коштами, то нарахування дивідендів здійснюється у сумі, що підлягає сплаті акціонерам (тобто за мінусом податку на дивіденди). Якщо податок на дивіденди складає 15 % нарахованої суми буде здійснений бухгалтерський запис:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	75 000
Кредит 671 «Розрахунки по нарахованих дивідендах»	75 000

Сума перерахованого до бюджету податку на дивіденди відображається бухгалтерським записом:

Дебет 641 «Розрахунки за податками»	15 000
Кредит 311 «Поточні рахунки у національній валюті»	15 000

Зменшення нарахованого податку на прибуток на суму сплаченого податку на дивіденди відображається записом:

Дебет 641 «Розрахунки за податками»	90 000
Кредит 641 «Розрахунки за податками»	90 000

Згідно з п. 7.8.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок на дивіденди вноситься до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів.

Приклад 7. Здійснення відрасування до резервного капіталу

На загальних зборах акціонерів відкритого акціонерного товариства, які відбулися у березні 2009 р., прийнято рішення 5 % прибутку за 2008 рік направити на збільшення резервного капіталу. Чистий прибуток за 2008 рік складав 10 000 грн.

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	500
Кредит 43 «Резервний капітал»	500

Збільшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом:

- збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;
- збільшення номінальної вартості акцій.

У першому випадку підприємства здійснюють додатковий випуск акцій. У разі здійснення додаткового випуску акцій обов'язково повинні виконуватися такі умови:

- попередні випуски акцій мають бути зареєстровані та повністю оплачені за вартістю не нижчою від номінальної;
- номінальна вартість акцій додаткового випуску повинна дорівнювати номінальній вартості попередніх випусків акцій;
- у разі, коли збільшення статутного капіталу здійснюється за рахунок індексації основних засобів, додаткова кількість акцій має розподілятися серед акціонерів пропорційно їх частки у статутному капіталі.

Акції додаткового випуску можуть бути оплачені грошовими коштами (або іншими активами) шляхом зарахування заборгованості перед акціонерами за дивідендами (виплата дивідендів акціями) або за облігаціями (обмін облігацій на акції).

Приклад 8. Додатковий випуск акцій з оплатою грошовими коштами

Відкритим акціонерним товариством здійснена підписка на додатковий випуск 1 000 000 акцій. Номінальна вартість 1 акції — 1 грн. У договорі з засновниками (передплатниками) визначена вартість розміщення акцій вища за номінальну: 1,5 грн.

Отримані на розрахунковий рахунок внески від акціонерів за 100 000 акцій на суму 150 000 грн та за 900 000 акцій отримано 30 % їх вартості:

- зареєстровано статутний капітал:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»	1 000 000
Кредит 40 «Статутний капітал»(номінальна вартість)	1 000 000

- відображена сума емісійного доходу:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»	500 000
Кредит 421 «Емісійний дохід» (перевищення над номінальною вартістю)	500 000

- оплата акцій грошовими коштами:

сума оплати за акції = $150\,000 + 900\,000 \times 1,5 \times 0,3 = 150\,000 + 405\,000 = 555\,000$ грн.

Дебет 31 «Рахунки в банках»	555 000
Кредит 46 «Неоплачений капітал»	555 000

У разі оплати акцій шляхом зарахування заборгованості за дивідендами, буде зроблений запис:

- списано нараховані дивіденди на зменшення заборгованості акціонерів за внесками у статутний капітал:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

У разі оплати акцій шляхом зарахування заборгованості за облігаціями, будуть зроблені записи:

- списано суми зобов'язань товариства за облігаціями на зменшення заборгованості власників облігацій за внесками у статутний капітал:

Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями»

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

При збільшенні статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акцій кількість випущених акцій залишається без змін. Випуск попередніх акцій анулюється: акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з більшою номінальною вартістю у співвідношенні «один до одного».

При цьому збільшення статутного капіталу може відбуватися за рахунок нерозподіленого прибутку, реінвестиції дивідендів, індексації балансової вартості основних засобів.

Для акціонерних товариств, які відповідно до постанов Кабінету Міністрів України провели індексацію балансової вартості основних засобів, одним із шляхів збільшення статутного капіталу є збільшення статутного капіталу на суму, що не перевищує суму індексації балансової вартості основних засобів, зменшену на суму індексації зносу по них шляхом випуску акцій нової номінальної вартості або додаткової кількості акцій існуючої номінальної вартості. При такому збільшенні статутного капіталу відкритий продаж акцій не здійснюється та інформація про випуск акцій реєстрації не підлягає (Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при збільшенні статутного фонду у зв'язку з індексацією основних фондів, затверджене рішенням ДКЦПФР від 17.03.2000 р. № 25).

У бухгалтерському обліку така операція буде відображена записом:

Дебет 423 «Дооцінка активів»

Кредит 40 «Статутний капітал»

Облік операцій, оцінка яких базується на інструментах власного капіталу, залежить від обставин, якими такі операції завершуються. Якщо вони завершуються грошовими виплатами, то одержувач винагороди має право на приріст суми, що відповідає зростанню фондової вартості акцій. Якщо ж вони завершуються передачею пайо-

вих інструментів, то у нього виникає право на отримання кількості пайових інструментів більшої, ніж було спочатку обумовлено. Для першого випадку бухгалтерський облік передбачає коригування зобов'язань, для другого — лише коригування кількості пайових інструментів, що підлягають передачі.

Три види операцій і особливості їх відображення в обліку

Операції, облік яких регулює МСФЗ 2, бувають трьох видів:

а) *операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу*, за якими підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції або опціони на акції);

б) *операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, за якими підприємство купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти чи інші активи постачальникові цих товарів або послуг у суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) акцій підприємства чи інших інструментів капіталу підприємства;

в) *операції, в яких підприємство отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до яких підприємство або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати розрахунок за операцію грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу*.

Контракт не є інструментом власного капіталу виключно, оскільки він може привести до отримання або надання власних інструментів капіталу підприємства. Підприємство може мати контрактне право або зобов'язання отримувати чи надавати певну кількість власних акцій чи інших інструментів капіталу, яка варіюється так, що справедлива вартість власних інструментів капіталу підприємства, які треба одержати чи надати, дорівнює сумі контрактного права або зобов'язання. Таке контрактне право або зобов'язання може бути на фіксовану суму або суму, яка коливається відповідно до змін змінного чинника, іншого, ніж ринкова ціна власних інструментів капіталу підприємства (наприклад, ставки відсотка, ціни товару або ціни фінансового інструмента).

Два приклади щодо цього: а) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу підприємства, яка дорівнює вартості 100 у.о., та б) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу підприємства, яка дорівнює вартості 100 унцій золота. Такий контракт є фінансовим зобов'язанням підприємства, навіть якщо підприємство повинно або може погасити його наданням своїх

власних інструментів капіталу. Він не є інструментом власного капіталу, оскільки підприємство використовує змінну кількість власних інструментів капіталу як засіб розрахунку за контрактом. Відповідно, контракт не засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Контракт, який погашатиметься підприємством шляхом отримання або надання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу. Наприклад, випущений опціон на акції, який надає контрагентові право купити фіксовану кількість акцій підприємства за фіксованою ціною або фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу.

Зміни в справедливій вартості контракту, що виникають унаслідок коливань ринкових ставок відсотка, які не впливають на суму грошових коштів чи фінансових активів, що їх мають сплатити чи надати, або на кількість інструментів власного капіталу, що їх мають отримати чи надати при розрахунку за контрактом, не виключають того, що контракт є інструментом власного капіталу. Будь-яка отримана компенсація (наприклад, премія, отримана за продажем опціоном або варантом на власні акції підприємства) прямо додається до власного капіталу. Будь-яка сплачена компенсація (наприклад премія, сплачена за придбаний опціон) вираховується прямо з власного капіталу. Зміни в справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансових звітах.

Контракт, який містить зобов'язання підприємства придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти чи за інший фінансовий актив, приводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу (наприклад, щодо теперішньої вартості ціни форвардного контракту на продаж з наступним викупом, ціни здійснення опціону або іншої суми викупу). Це так, навіть якщо сам контракт є інструментом власного капіталу.

Прикладом може бути зобов'язання підприємства за форвардним контрактом придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти.

Коли фінансове зобов'язання первісно визнається згідно з МСБО 39, його справедлива вартість (теперішня вартість суми викупу) перекласифікується із власного капіталу. Надалі фінансове зобов'язання оцінюється відповідно до МСБО 39. Якщо строк контракту закінчується без надання, балансова вартість фінансового зобов'язання перекласифікується у власний капітал.

Контрактне зобов'язання підприємства придбати свої власні інструменти капіталу приводить до фінансового зобов'язання щодо

теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо зобов'язання придбати залежить від здійснення контрагентом права викупу (наприклад, проданий опціон «пут», який надає контрагентові право продати власні інструменти капіталу підприємства цьому ж підприємству за фіксованою ціною).

Контракт, який погашатиметься підприємством шляхом надання чи отримання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на змінну суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Прикладом може бути контракт на надання підприємством 100 своїх власних інструментів капіталу в обмін на суму грошових коштів, обчислену так, що вона дорівнює вартості 100 унцій золота.

Якщо підприємство повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти («власні викуплені акції») слід вираховувати з власного капіталу. Ніякий прибуток чи збиток не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску чи анулювання власних інструментів капіталу підприємства. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися підприємством або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Підприємству слід дебетувати виплати утримувачам інструмента власного капіталу прямо на власний капітал, за вирахуванням будь-якої пов'язаної з ним податкової пільги. Витрати на операції з власним капіталом, інші ніж витрати на випуск інструмента власного капіталу, які прямо розподіляються на придбання бізнесу (яке слід обліковувати згідно з МСБО 22), слід обліковувати як вирахування з власного капіталу, мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга.

Підприємство визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в момент отримання зазначених товарів або послуг. В разі отримання товарів чи послуг в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструменту власного капіталу, підприємство слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу, і навпаки — визнавати зобов'язання в разі придбання товарів чи послуг в результаті операцій, платіж за якими здійснюються на основі акцій з використанням грошових коштів.

Якщо товари або послуги, придбані чи отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню в якості активів, вони підлягають визнанню як витрати.

Звичайно, витрати виникають в результаті використання товарів або споживання послуг. Наприклад, послуги, як правило, споживаються відразу і в цьому випадку витрати визнаються по мірі надання послуг контрагентом. Що ж до товарів, їх використання може тривати певний проміжок часу, або ж вони можуть бути продані пізніше — як це відбувається у випадку запасів. В такому разі витрати визнаються в момент споживання або продажу товарів. Але іноді виникає необхідність визнати витрати до реалізації чи використання товарів або ж до надання чи споживання послуг, оскільки вони не підлягають визнанню як активи. Наприклад, підприємство може придбати товари на етапі розробки нового продукту і хоча ці товари не були використані, вони можуть не відповідати вимогам для визнання у якості активів згідно з відповідним МСФЗ.

Оцінка за П(С)БО

За результатами дослідження з'ясовано, що в теперішніх умовах залишаються невирішеними проблеми методики обліку власного капіталу, зокрема, застосування елементів методу бухгалтерського обліку при обліку власного капіталу (табл. 8.5).

Ці елементи методу бухгалтерського обліку поширюються на всі об'єкти бухгалтерського обліку. Методичні прийоми бухгалтерського обліку власного капіталу взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле — метод бухгалтерського обліку.

За умови використання цих елементів методу бухгалтерського обліку власникам та іншим суб'єктам для управління, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства надається інформація, яку управлінський персонал може використати з метою вирішення основних завдань бухгалтерського обліку: забезпечення збереження майна власника, визначення і розподілу прибутку, надання інформації для управління. Використання цих елементів методу бухгалтерського обліку дозволить підвищити ефективність застосування методики обліку власного капіталу.

Формування статутного капіталу пов'язане з чітким дотриманням нормативних актів, адже у випадку їх недотримання це може призвести до штрафів або ліквідації підприємства.

Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані.

Таблиця 8.5

**РОЛЬ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ПРИ ФОРМУВАННІ, ЗМІНІ ТА ВИКОРИСТАННІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ		Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку власного капіталу
<i>Елементи методу бухгалтерського обліку</i>		Систематичне та хронологічне спостереження за формуванням та змінами власного капіталу	<i>Документування</i>	Завдяки наявності документування операцій з власним капіталом забезпечується суцільне і безперервне спостереження за ними
		Вартісне (грошове) вимірювання розміру складових власного капіталу	<i>Інвентаризація</i>	Завдяки інвентаризації перевіряється наявність власного капіталу на підприємстві
		Групування, реєстрація та систематизація власного капіталу	<i>Оцінка</i>	Завдяки оцінці визначається загальний розмір наявних на підприємстві активів, що належать підприємству
			<i>Рахунки</i>	Завдяки рахункам узагальнюється інформація про формування, зміни та використання власного капіталу підприємства
			<i>Подвійний запис</i>	Завдяки подвійному запису відображається подвійний характер бухгалтерського обліку, пов'язаний з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
		Узагальнення інформації про власний капітал	<i>Баланс</i>	Завдяки балансу узагальнюються та групуються господарські записи про власний капітал підприємства на певну звітну дату
			<i>Звітність</i>	Завдяки фінансовій звітності характеризується не тільки формування, але й зміни та використання власного капіталу в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства

Це базове правило оцінки елементів капіталу модифікується по окремих позиціях капіталу в табл. 8.6.

Таблиця 8.6

ПРАВИЛА ОЦІНКИ ЕЛЕМЕНТІВ КАПІТАЛУ

Елементи капіталу	Оцінка
Оплачений (вкладений) капітал	Дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством
У тому числі складові оплаченого капіталу:	
Статутний (пайовий) капітал	Дорівнює <i>номінальній</i> сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу
Додатково вкладений капітал	Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу
Неоплачений капітал	Дорівнює <i>вартості</i> неоплаченого статутного капіталу
Вилучений капітал	Дорівнює <i>собівартості</i> викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання
Інший додатковий капітал	Дорівнює обліковій оцінці елементів, що з ним пов'язані
Нерозподілений прибуток (непо- критий збиток)	Визначається нарастаючим підсумком за весь період існування підприємства і до- рівнює оцінці результату його діяльності за вирахуванням: — суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками (акціонерами, уча- сниками) як дохід від корпоративних прав (дивіденди та інші вилучення прибут- ку); — сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками
Резервний капітал	Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством

Для системи бухгалтерського обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Вона виступає забезпечуючою ланкою, а тому основним завданням є упорядкування вхідної і вихідної інформації відповідно до потреб управління та зовнішніх користувачів. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямі своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління та вивчення різного роду користувачами. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління та користувачів вона забезпечує і тим складнішою є внутрішня структура системи обліку.

Облік похідних фінансових інструментів за П(С)БО

Похідні фінансові інструменти або дериватив називається контракт, вартість якого залежить або походить від активів чи зобов'язань, що лежать в його основі, від базової ставки або індексу.

Деривативи застосовують для передачі ризиків, пов'язаних із зміною ціни, процентної ставки та інших ринкових ризиків, без фактичного отримання або передачі активів чи зобов'язань, які лежать в основі цих інструментів.

Деривативи застосовуються для двох цілей: торгівлі та хеджування.

Прибутки та збитки від торгівлі деривативами визнаються доходами або витратами. Прибутки та збитки від операцій хеджування наводяться у звітності різними способами залежно від типу хеджування.

Етапи обліку:

- Визнання — деривативи визнаються як призначені для хеджування або торгівлі;
- Оцінка — визначення справедливої вартості;
- Облік — відображається вплив облікових подій (операцій підприємства);
- Звітність — розкриття у фінансовій звітності та у примітках.

Таблиця 8.7

СТИСЛИЙ ВИКЛАД ОБЛІКУ ДЕРИВАТИВІВ

Застосування деривативів	Облік деривативів	Облік об'єкта хеджування
Торгівля	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) визнається як доходи (витрати)	Не здійснюється

Закінчення табл. 8.7

Застосування деривативів	Облік деривативів	Облік об'єкта хеджування
Хеджування справедливої вартості	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати)	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) від переоцінки визнається як доходи (витрати)
Хеджування грошових потоків	За справедливою вартістю, причому нереалізований прибуток (збиток) відображається у власному капіталі та визнається доходами, коли грошові потоки від операції хеджування впливають на дохід	Згідно з вимогами інших відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Типи деривативів: Форвардні контракти; Ф'ючерсні контракти; Опціони; Процентні та валютні свопи.

Форвардні контракти

Форвардний контракт — двостороння угода за стандартною (типовою) формою, яка засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) базовий актив у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення форвардного контракту.

Базовий актив — товари, цінні папери, кошти та їх характеристики, що є предметом виконання зобов'язань за деривативом.

Приклад

2 січня 2008 р. АТ АВС уклало форвардний контракт на придбання 1 млн. дол. США за обмінним курсом 5 грн/1 дол. США через три місяці (1/04/2008).

Ф'ючерсні контракти

Ф'ючерсний контракт — стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) базовий актив у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент укладення зобов'язань сторонами контракту. Фактично, ф'ючерсний контракт — це є стандартизований форвардний контракт, який вільно обертається на біржі.

Приклад

15 травня 2008 р. компанія СМС купує ф'ючерсні контракти на зерно (кожен контракт на 5 000 тонн зерна класу А) за ціною 120 грн за тону з датою виконання 20 вересня 2008 р.

Процентні свопи

Процентним свопом називається угода між двома сторонами на обмін процентними платежами. Головним чином він застосовується для того, щоб змінити характер процентних ставок, за якими компанія сплачує або отримує проценти.

Простим процентним свопом називається угода на обмін фіксованих процентних ставок на змінні.

Базисний процентний своп означає обмін процентних ставок, які базуються на різних ринкових показниках (наприклад, обмін LIBOR на прайм).

Приклад

2 січня 2008 р. компанія ABC отримала позику у сумі 10 000 грн за змінною процентною ставкою на чотири роки. Процентні мають сплачуватись щорічно 31 грудня, а основна сума боргу 10 000 грн повинна бути сплаченою 31 грудня 2011 р. Ринкова процентна ставка кожного 1 січня визначає проценти до сплати наступного 31 грудня.

2 січня 2008 р. ABC укладає простий процентний своп терміном на 4 роки, за яким отримується змінний процент, а сплачується — фіксований. За розрахунками за процентним свопом, що базується на номінальній сумі 10000 грн, компанії ABC доведеться кожного 31 грудня сплачувати або отримувати грошові кошти.

Розрахунок у грошових коштах дорівнює різниці між сумою до сплати за фіксованою процентною ставкою та за сумою до отримання за змінною процентною ставкою, яка визначається ринком. Таким чином, як і з боргами із змінною процентною ставкою, ринкова процентна ставка, яка склалася на 1 січня визначає змінну частину розрахунку за свопом кожного 31 грудня. Компанія визначає процентний своп як хеджування руху грошових коштів від зміни процентних платежів за боргами за змінною процентною ставкою.

Опціони

Опціон — стандартний документ, що засвідчує право придбати (продати) базовий актив на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією ціни на час укладення такого контракту або на час такого придбання за рішенням сторін контракту.

Види опціонів:

- з поставкою або без поставки базового активу;
- опціон на купівлю («кол») або опціон на продаж;
- з виконанням протягом терміну дії або на день виконання.
- кінцевою датою опціону є кінцева дата періоду опціону.

Утримувачем називається покупець опціонного контракту. Сто- рона, яка складає контракт, є продавець опціону. Утримувач має право здійснити опціон, тоді як продавець зобов'язаний виконати опціон, якщо того забажає утримувач.

Опціон «пут» дає утримувачу право на продаж активів, які ле- жать в основі контракту. Опціон «кол» дає утримувачу право на купівлю активів, що лежать в основі контракту.

Ціна виконання опціону є ціною, за якою інструмент або товар, що лежить в його основі, можна придбати або продати при вико- нанні опціону.

Премія — ціна, що сплачується покупцем опціону його продав- цю за набуте право скористатися опціоном.

Приклад

1 серпня 2008 р. компанія ТНТ купує опціон «пут» на 1000 акцій компанії КЛМ. Термін закінчення опціону — 1 грудня 2008 р.; ціна виконання — 75 грн за акцію; премія опціону — 2,50 грн за акцію.

Методи обліку деривативів

Контракти на деривативи хеджування укладаються з метою компенсації впливу ризиків, що випливають з очікуваних майбут- ніх операцій. Ці деривативи обліковуються за методом, що носить назву облік хеджування. За цим методом прибутки або збитки від деривативів, які хеджуються, реалізуються разом з прибутками або збитками від активів, які хеджуються.

Хеджування — застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справед- ливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошово- го потоку.

Інструмент хеджування — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Облік хеджування здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

- на початку хеджування оформлена документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування;

- очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8 — 1,25;

- справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструмента хеджування можна достовірно оцінити;

- існує висока імовірність здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;

- на основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8 — 1,25.

Деривативи, які не відповідають цим умовам, класифікуються як спекулятивні (торгові). За визначенням, контракти на спекулятивні деривативи укладаються з метою отримання майбутнього доходу від очікуваної зміни ринкової ціни активів або базових процентних ставок чи індексів, які лежать в основі контракту.

Деривативи в обліку оцінюються за справедливою вартістю. Зміни справедливої вартості визнаються іншими доходами або іншими витратами (крім обліку хеджування грошових потоків, згідно з яким зміни балансової вартості об'єкта хеджування відображаються зміною власного капіталу (у частині переоцінки фінансових інструментів)).

Справедливою вартістю деривативів, які обертаються на біржі, буде їх поточна ринкова вартість. Щодо вартості деривативів, які обертаються на позабіржовому ринку (безпосередньо між сторонами контракту), то їх справедлива ціна повинна встановлюватися підприємством.

Справедлива вартість фінансових інструментів відображає ринкову оцінку теперішньої вартості чистих майбутніх грошових потоків втілених в них, для відображення:

- як поточних процентних ставок, так і
- ринкових оцінок ризиків того, що такі грошові потоки не існуватимуть.

Саме тому найбільш поширеним методом визначення справедливої вартості деривативних інструментів, де відсутні ринкові коти, є дисконтування очікуваних чистих грошових потоків із застосуванням поточних процентних ставок та факторів ризику.

8.4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Інформація про капітал наводиться у Балансі, Звіті про власний капітал та у Примітках до фінансової звітності.

У першому розділі пасиву Балансу відображаються складові капіталу в класифікації П(С)БО 2 станом на кінець звітного періоду.

Таблиця 8.8

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТАТЕЙ БАЛАНСУ, ЗА ЯКИМИ ВІДОБРАЖЕНО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	У статті « Статутний капітал » наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.	Кт 40 «Статутний капітал»
Пайовий капітал	310	У статті « Пайовий капітал » наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами	Кт 41 «Пайовий капітал»
Додатковий вкладений капітал	320	У статті « Додатковий вкладений капітал » акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал	Кт 421 «Емісійний дохід», Кт 422 «Інший вкладений капітал»

Закінчення табл. 8.8

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
1	2	3	4
Інший додатковий капітал	330	У статті « Інший додатковий капітал » відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу	Кт 423 «Дооцінка активів», Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», Кт 425 «Інший додатковий капітал»
Резервний капітал	340	У статті « Резервний капітал » наводиться сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	Кт 43 «Резервний капітал»
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	У статті « Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) » відображається або сума прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу	Кт 44 (Дт 44) «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» для звіту за рік.
Неоплачений капітал	360	У статті « Неоплачений капітал » відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу	(Дт 46) «Неоплачений капітал»
Вилучений капітал	370	У статті « Вилучений капітал » господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу	(Дт 45) «Вилучений капітал»

Більш детальна інформація про складові капіталу та рух окремих його частин наводиться у Звіті про власний капітал. У Примітках до фінансової звітності розкриваються характеристики та об-

ставини змін у власному капіталі, які не знаходять відображення в інших формах фінансової звітності.

Досконала система складання фінансової звітності повинна базуватись на достатньо деталізованій інформації по рахунках капіталу, для чого необхідним є застосування додаткових субрахунків або аналітики, пристосованої до особливостей діяльності підприємства. Необхідними елементами забезпечення формування достовірних даних для фінансової звітності є погодження розділів облікової політики відносно власного капіталу з іншими розділами. Для підприємств із значними інвестиціями з точки зору формування достовірної картини відносно власного капіталу необхідною є підтверджена незалежними аудиторами звітність дочірніх та асоційованих підприємств.



Питання для самоперевірки до Розділу VIII

1. Що розуміють під поняттям чисті активи?
2. Які стандарти регламентують облік власного капіталу та його інструментів?
3. Коли визнаються власного капіталу та його інструментів і як вони відображуються у звітності?
4. Що таке похідні інструменти власного капіталу?
5. Приведіть приклади вбудованих інструментів власного капіталу?
6. Як класифікують власний капітал за МСБО та П(С)БО?
7. Які групи капіталу виділяють?
8. Яким чином проводиться оцінка капіталу у відповідності до МСБО та П(С)БО?
9. Приведіть приклади форвардних та ф'ючерсних контрактів. В чому їх відмінність?
10. Що таке деривативи?
11. Як трактують поняття фінансового зобов'язання?
12. Які особливості обліку виплат щодо привілейованих акцій?
13. Нерозподілений прибуток — це частина власного капіталу. Коли ж він визнається таким?
14. Які особливості обліку опціонів?
15. Яка інформація має бути розкритою у фінансових звітах щодо власного капіталу?



1. Будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства називається:

- a) фінансове зобов'язання;
- b) форвардний контракт;
- c) фінансовий інструмент;
- d) ф'ючерсний контракт.

2. Контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і нефінансові називають:

- e) фінансове зобов'язання;
- f) форвардний контракт;
- g) фінансовий інструмент;
- h) ф'ючерсний контракт.

3. Контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць продукції за попередньо визначеною ціною на майбутню дату одиниці можуть бути або фінансовими або нефінансовими по суті називають:

- a) ф'ючерсний контракт;
- b) фінансове зобов'язання;
- c) форвардний контракт;
- d) фінансовий інструмент.

4. Опціон — це:

a) Контракт щодо придбання чи продажу визначеної кількості одиниць за ціною та в термін, що окреслені в майбутньому, одиниці можуть по суті бути як фінансові так і нефінансові;

b) Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання придбати або продати визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду;

c) Контракт на обмін одного набору грошових одиниць на інший, наприклад відстрочені ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них на майбутню дату або майбутні дати;

d) правильна відповідь відсутня.

5. До дериватив відносять:

- a) форвардний контракт;
- b) опціон;
- c) ф'ючерсний контракт;
- d) всі відповіді є вірними.

6. *Власний капітал — це:*
- a) чисті активи;
 - b) нерозподілений прибуток;
 - c) активи за мінусом зобов'язань;
 - d) правильна відповідь а) і c).
7. *Непокритий збиток:*
- a) збільшує вартість власного капіталу;
 - b) зменшує вартість власного капіталу;
 - c) не відноситься до власного капіталу;
 - d) правильна відповідь а) і c).
8. *Статутний капітал:*
- a) не застосовується в обліку МСФЗ власного капіталу;
 - b) застосовується в обліку МСФЗ власного капіталу;
 - c) на вибір;
 - d) правильна відповідь відсутня.
9. *Відсутній міжнародний стандарт, що призначений суто власному капіталу:*
- a) так;
 - b) ні;
 - c) раніше був, але вилучений;
 - d) правильна відповідь відсутня.
10. *Інформація про власний капітал розкривається:*
- a) у Звіті про власний капітал;
 - b) у Звіті про рух грошових коштів;
 - c) у Балансі;
 - d) правильна відповідь а) і c).

Розділ IX

ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

9.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

В міжнародній практиці відсутній стандарт в якому приділялася увага суто зобов'язанням, але для їх визнання, оцінки і розкриття слід користуватися наступними стандартами: МСФЗ 8 (після 01.01.2009 р.) та МСБО 1, 32 (до 01.01.2009 р.) та МСБО 39.

Сфера застосування П(С)БО 11

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо зобов'язань та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «Зобов'язання». Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, які встановлені іншими нормативними документами:

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 17 «Податок на прибуток»;
- П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
- П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»;
- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»;
- Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Норми П(С)БО 11 застосовують підприємства незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Визнання зобов'язань за МСБО

Після проведеного аналізу міжнародних стандартів нами було згруповано та визначено певний перелік термінів, що мають відношення до зобов'язань.

Визначення термінів, що стосуються зобов'язань узагальнено в табл. 9.1.

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

№	Терміни		Визначення
	Фінансовий інструмент	Financial Instrument	
1			Це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства.
2	Фінансове зобов'язання	Financial Liability	це будь-яке зобов'язання, що є: а) контрактом зобов'язанням; • надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству або • обмінюватися фінансовими інструментами або фінансовими зобов'язаннями з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для підприємства, або б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу підприємства та який є: • непохідним інструментом, за яким підприємство зобов'язане або може бути зобов'язане надати змінну кількість власних інструментів капіталу підприємства, або • похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не включають інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу підприємства.
3	Похідний інструмент	Derivative	фінансовий інструмент, який має всі три такі характеристики: а) його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або подібної змінної величини, за умови, що у випадку не фінансової змінної величини, ця змінна величина не є визначеною для сторони контракту (що його іноді називають базовим); б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів; в) який поташається на майбутню дату
4	Справедлива вартість	Fair Value	це сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зашквареленими та незалежними сторонами.

Найважливішою ознакою при встановленні відмінності фінансового зобов'язання від інструмента власного капіталу є існування контрактного зобов'язання однієї сторони фінансового інструмента (емітента) надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншій стороні (утримувачеві) або обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з утримувачем за умов, які є потенційно несприятливими для емітента. Хоча утримувач інструмента власного капіталу може мати право отримувати пропорційну частку будь-яких дивідендів або інших виплат власного капіталу, емітент не має контрактного зобов'язання робити такі виплати, оскільки від нього не можна вимагати надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншій стороні.

Сутність фінансового інструмента, а не його юридична форма визначає його класифікацію в балансі підприємства. Сутність та юридична форма, як правило, узгоджуються, але не завжди. Деякі фінансові інструменти набирають юридичної форми власного капіталу, але за суттю є зобов'язаннями, інші можуть поєднувати характеристики, пов'язані з інструментами власного капіталу, та характеристики, пов'язані з фінансовими зобов'язаннями. Наприклад:

а) привілейована акція, яка передбачає обов'язковий викуп емітентом за фіксованою сумою чи сумою, що підлягає визначенню, на фіксовану дату чи майбутню дату, що підлягає визначенню, або надає утримувачеві право вимагати від емітента викупу інструмента на певну дату або після неї за фіксовану суму чи суму, що підлягає визначенню, є фінансовим зобов'язанням; фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його емітентові за грошові кошти чи інший фінансовий актив («інструмент з правом дострокового погашення»), є фінансовим зобов'язанням. Це так, навіть якщо сума грошових коштів чи інші фінансові активи визначаються на основі індексу або іншої статті, які можуть збільшуватися чи зменшуватися, або якщо юридична форма інструмента з правом дострокового погашення надає утримувачеві права на залишкову частку в активах емітента.

Існування опціону для утримувача на повернення інструмента емітентові за грошові кошти чи інший фінансовий актив означає, що інструмент з правом дострокового погашення відповідає визначенню фінансового зобов'язання. Наприклад, «відкриті» взаємні фонди, пайові трасти, товариства і деякі кооперативні підприємства можуть надавати утримувачам своїх паїв чи членам право викупати їх частки у емітента в будь-який час за грошові кошти, що дорівнюють їхній пропорційній частці вартості активів емітента. Проте класифікація як фінансового зобов'язання не виключає використання такого опису, як «чиста вартість активів, що відноситься до утримувачів паїв» та «зміна чистої вартості активів, що відноситься до утримувачів паїв» у фінансових звітах суб'єкта господарювання,

який не має внесеного власного капіталу, або використання розкриття додаткової інформації, щоб показати, що сукупні частки членів складаються зі статей, таких як резерви, які відповідають визначенню власного капіталу, або інструментів з правом дострокового погашення, які не відповідають такому визначенню.

Класифікація зобов'язань за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 9.2.

МСБО класифікують зобов'язання на *поточні* та *непоточні*.

Зобов'язання слід класифікувати як *поточне*, якщо воно відповідає будь-якому з таких критеріїв:

а) як очікується, буде реалізоване в ході нормального операційного циклу підприємства;

б) утримується в основному з метою продажу;

в) підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу; або

г) підприємство не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після дати балансу.

Усі інші зобов'язання слід класифікувати як *непоточні*.

Слід зазначити, що *операційний цикл підприємства* — це час між придбанням активів для переробки та їхньою реалізацією в грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям.

Деякі поточні зобов'язання, такі як торговельна кредиторська заборгованість і деякі нарахування для працівників, а також інші операційні витрати складають частину робочого капіталу, який використовується у звичайному операційному циклі підприємства. Такі операційні витрати класифікують як поточні зобов'язання, навіть якщо вони підлягають погашенню через більш ніж дванадцять місяців після дати балансу. Такий самий нормальний операційний цикл застосовується до класифікації активів та зобов'язань підприємства. Якщо нормальний операційний цикл підприємства не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість становить дванадцять місяців.

Інші поточні зобов'язання не погашаються як частина нормального операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу або утримуються в основному з метою продажу. Це, наприклад, фінансові зобов'язання, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість.

Таблиця 9.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<i>II</i>	<i>50</i>	<i>Довгострокові кредити банків</i>	<i>8</i>	<i>L.06</i>	
<i>II</i>	<i>501</i>	Довгострокові кредити банків у національній валюті	8	<i>L.06.01</i>	Довгострокові кредити
<i>II</i>	<i>502</i>	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	8	<i>L.06.01</i>	Довгострокові кредити
<i>II</i>	<i>503</i>	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	8	<i>L.06.02</i>	Довгострокові кредити, отримані від пов'язаних сторін
<i>II</i>	<i>504</i>	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	8	<i>L.06.02</i>	Довгострокові кредити, отримані від пов'язаних сторін
<i>II</i>	<i>505</i>	Інші довгострокові позики в національній валюті	8	<i>L.06.03</i>	Інші довгострокові позики
<i>II</i>	<i>506</i>	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	8	<i>L.06.03</i>	Інші довгострокові позики
<i>II</i>	<i>51</i>	<i>Довгострокові векселі видані</i>	<i>8</i>	<i>L.09</i>	Довгострокові векселі видані
<i>II</i>	<i>511</i>	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	8	<i>L.09.02</i>	Довгострокові векселі видані

<i>II</i>	512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	8	<i>L.09.02</i>	Довгострокові векселі видані
<i>II</i>	52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	8	<i>L.09</i>	Зобов'язання за випущеними облігаціями
<i>II</i>	521	Зобов'язання за облігаціями	8	<i>L.09.01</i>	Зобов'язання за випущеними облігаціями
<i>II</i>	522	Премія за випущеними облігаціями	8	<i>L.09.01</i>	Зобов'язання за випущеними облігаціями
<i>II</i>	523	Дисконт за випущеними облігаціями	8	<i>L.09.01</i>	Зобов'язання за випущеними облігаціями
<i>II, 14</i>	53	Довгострокові зобов'язання з оренди	8	<i>L.09</i>	Довгострокові зобов'язання з оренди
<i>II</i>	531	Зобов'язання з фінансової оренди	8	<i>L.09.03</i>	Довгострокові зобов'язання з оренди
<i>II</i>	532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	8	<i>L.09.03</i>	Довгострокові зобов'язання з оренди
<i>II</i>	54	Відстрочені податкові зобов'язання	8	<i>L.07</i>	Відстрочені податкові зобов'язання
<i>II</i>	55	Інші довгострокові зобов'язання	8	<i>L.09</i>	Інші довгострокові зобов'язання
<i>II</i>	60	Короткострокові позики	8	<i>L.04</i>	Короткострокові позики
<i>II</i>	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	8	<i>L.04.1</i>	Короткострокові кредити банків

Продовження табл. 9.2

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<i>II</i>	602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	8	<i>L.04.1</i>	<i>Короткострокові кредити банків</i>
<i>II</i>	603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	8	<i>L.04.2</i>	<i>Короткострокові позики</i>
<i>II</i>	604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	8	<i>L.04.2</i>	<i>Короткострокові позики</i>
<i>II</i>	605	Прострочені позики в національній валюті	8	<i>L.04.03</i>	Овердрафт
<i>II</i>	606	Прострочені позики в іноземній валюті	8	<i>L.04.03</i>	Овердрафт
<i>II</i>	<i>61</i>	<i>Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями</i>	8	<i>L.05</i>	Поточна заборгованість за банківськими кредитами
<i>II</i>	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	8	<i>L.05.1</i>	Поточна заборгованість за банківськими кредитами
<i>II</i>	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	8	<i>L.05.1</i>	Поточна заборгованість за банківськими кредитами
<i>II</i>	62	<i>Короткострокові векселі видані</i>	8	<i>L.03.10</i>	<i>Короткострокові векселі видані</i>

11	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	8	L.03.10	Короткострокові векселі видані
	622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	8	L.03.10	Короткострокові векселі видані
11	63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками за товари, роботи та послуги	8	L.01.01	Кредиторська заборгованість за товари
11	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	8	L.01.01	Кредиторська заборгованість за товари
	632	Розрахунки з іноземними постачальниками			
11	64	Розрахунки за податками й платежами	8	L.03.01	Нарахована зарплата, нараховані відповідні податки та збори
11	6411	Розрахунки за податками (Податок з доходів фізичних осіб)	8	L.03.01	Нарахована зарплата, нараховані відповідні податки та збори
11	6412	Розрахунки за обов'язковими платежами (Акцизний збір)	8	L.03.02	Заборгованість за податками та резерві під поточні податкові зобов'язання
11	6413	Розрахунки за обов'язковими платежами (Податок на прибуток)	8	L.03.02	Заборгованість за податками та резерві під поточні податкові зобов'язання
11	67	Розрахунки з учасниками	8	L.03.11	Дивіденди до сплати

Закінчення табл. 9.2

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
I	2	3	4	5	6
II	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	8	L.03.11	Дивіденди до сплати
	672	Розрахунки за іншими виплатами	8	L.03.14	Розрахунки за іншими виплатами
II	68	Розрахунки за іншими операціями	8	L.02.01	Аванси від покупців
II	681	Розрахунки за авансами одержаними	8	L.02.01	Аванси від покупців
II	682	Внутрішні розрахунки	8	L.02.01	Аванси від покупців
II	683	Внутрішньогосподарські розрахунки	8	L.03.14	Інші короткострокові зобов'язання
II	684	Розрахунки за нарахованими відсотками	8	L.04.03	Короткострокова заборгованість за відсотками та іншими кредитами
II	685	Розрахунки з іншими кредиторами	8	L.04.03	Короткострокова заборгованість за відсотками та іншими кредитами
II	69	Доходи майбутніх періодів	8	L.03.12	Доходи майбутніх періодів

Фінансові зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто, вони не є частиною робочого капіталу, що використовується в нормальному операційному циклі підприємства) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу, є непоточними зобов'язаннями.

Підприємство класифікує свої фінансові зобов'язання як поточні, якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу, навіть якщо:

- а) початковий строк був періодом, довшим за дванадцять місяців;
- б) угода про рефінансування або зміну графіку платежів на довгостроковій основі виконано після дати балансу та до затвердження фінансових звітів до випуску.

Якщо суб'єкт господарювання очікує та має намір рефінансувати зобов'язання або перенести його на пізнішу дату, принаймні, на дванадцять місяців після дати балансу згідно з існуючою кредитною лінією, він класифікує зобов'язання як непоточне, навіть якщо інакше строк його сплати настає протягом коротшого періоду. Проте, коли рефінансування зобов'язання або його перенос на пізнішу дату виконується не за бажанням суб'єкта господарювання (наприклад, не існує угоди рефінансувати), можливість рефінансування не береться до уваги та зобов'язання класифікується як поточне.

Якщо підприємство порушує зобов'язання за довгостроковою угодою про позику на дату балансу або пізніше, впливом чого є те, що зобов'язання стає сплачуваним за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо позикодавець погодився, після дати балансу і до затвердження фінансових звітів до випуску, не вимагати платежу внаслідок порушення. Зобов'язання класифікується як поточне тому, що на дату балансу суб'єкт господарювання не має безумовного права відстрочити погашення принаймні на дванадцять місяців після цієї дати.

Проте, зобов'язання класифікується як непоточне, якщо позикодавець погодився надати до настання дати балансу пільговий період, що закінчується принаймні через дванадцять місяців після дати балансу, протягом якого підприємство може виправити порушення та протягом якого позикодавець не може вимагати негайного платежу.

Стосовно позик, класифікованих як поточні зобов'язання, якщо відбуваються наведені далі події у період між датою балансу та датою затвердження фінансових звітів до випуску, ці події кваліфікуються для розкриття інформації як події, які не коригують, відповідно до МСБО 10 «Події після дати балансу»:

- а) рефінансування на довгостроковій основі;
- б) виправлення порушення довгострокової угоди про позику;

в) надання позикодавцем пільгового періоду для виправлення порушення довгострокової угоди про позику, що закінчується, принаймні, через дванадцять місяців після дати балансу.

Існують різні способи погашення контрактів на придбання чи продаж на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи обміном фінансових інструментів. Вони охоплюють випадки, коли:

а) умови контракту дозволяють іншій стороні погашати його на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів;

б) в умовах контракту чітко не визначена можливість розраховуватися на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів, але підприємства практикує розрахунки за подібними контрактами на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів (або з контрагентом, укладаючи контракти про взаємну компенсацію, або продаючи контракт до строку його здійснення чи втрати чинності);

в) підприємство стосовно подібних контрактів практикує отримання основного інструмента та його продаж протягом короткострокового періоду після отримання з метою генерування прибутку від короткострокових коливань ціни або дилерської маржі;

г) нефінансова стаття, яка є предметом контракту, вільно конвертується у грошові кошти.

Визнання зобов'язань за П(С)БО

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (а також у П(С)БО 1 та П(С)БО 2) надається визначення зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Це визначення є дуже важливим, оскільки визначає ті характеристики зобов'язань, які впливають на визнання цієї позиції як такої. Залежно від варіювання цих характеристик заборгованість може бути визнана і відображена як зобов'язання або ні, можуть змінюватись оцінка та характеристика зобов'язань на момент здійснення бухгалтерських записів і складання фінансової звітності, та у майбутньому. З іншого боку, правила обліку зобов'язань є дуже тісно пов'язаними з іншими положеннями бухгалтерського обліку.

Тому уникнути проблем з обліком зобов'язань неможливо не побудувавши відповідним чином інші елементи облікової системи, такі як, наприклад, облік доходів та витрат, облік активів тощо.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Класифікація зобов'язань за П(С)БО

Порядок класифікації зобов'язань визначено П(С)БО 2 «Баланс» та П(С)БО 11 «Зобов'язання». Залежно від критеріїв класифікації можуть бути виділені різні **види зобов'язань**:

— за тривалістю терміну погашення заборгованості виділяють поточні та довгострокові зобов'язання;

— залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань:

- зобов'язання з повністю визначеними умовами,
- забезпечення,
- непередбачені зобов'язання;

— за платністю:

• із виплатою відсотків позичальнику — відсоткові, фінансові зобов'язання,

- безвідсоткові;

— за видами господарської діяльності — пов'язані та не пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання;

— за видами кредиторів:

- зовнішні та внутрішні зобов'язання,
- заборгованість перед банками та інша (небанківська),
- заборгованість перед пов'язаними та не пов'язаними сторонами;

— за умовами виникнення:

• у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані),

- у зв'язку з нарахуванням витрат,

- у зв'язку з випуском цінних паперів (векселів, облігацій);

— за виконанням умов погашення:

- прострочені зобов'язання,
- непрострочені зобов'язання,
- відстрочені зобов'язання.

Основою класифікації зобов'язань є їх розподіл залежно від строку, що визначається від дати балансу до дати погашення, яка визначена умовами виникнення зобов'язання (контрактом, умовами постачання, законодавством тощо).

9.2. ОЦІНКА ТА ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Первісною оцінкою фінансових та інші зобов'язань і їх відображення у фінансовому обліку та фінансовій звітності є їх *справедлива вартість* за додаванням витрат за операцією.

Витрати на операцію (Transaction Coast) — це додаткові витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням, або вибуттям фінансового зобов'язання, комісійні, обов'язкові збори, та платежі при передачі цінних паперів та ін.

Справедлива вартість — це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Зазначимо, що справедлива вартість зобов'язань визначається за **пріоритетом**: **I. Ринкова ціна** є активний ринок \Rightarrow при відсутності активного ринку \Rightarrow **II. Методи оцінки** \Rightarrow при відсутності активного ринку та методів оцінки \Rightarrow **III. Собівартість** за вирахуванням збитків від зменшення корисності. Отже, справедливую вартість можна визначити для всіх фінансових зобов'язань.

Амортизована собівартість зобов'язання — це сума, за якою зобов'язання оцінили при первісному визнанні, мінус виплати основної суми боргу, плюс або мінус накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та і сумою погашення мінус, мінус будь-яке часткове списання

Подальша оцінка зобов'язань залежить від їх класифікації. Склад зобов'язань за міжнародними стандартами та їх відповідна оцінка відображено за допомогою табл. 9.3.

Таблиця 9.3

СКЛАД ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ЇХ ОЦІНКА ЗА МСБО

ФІНАНСОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Кредиторська заборгованість, обумовлена контрактним правом за товарними операціями	ОЦІНКА ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ
	Веселі видані	
	Облігації та інші боргові цінні папери, що підлягають сплаті	
	Позика банку	
	Кредиторська заборгованість, обумовлена контрактним правом за фінансовою орендою	
	Кредиторська заборгованість за випущені та передані працівникам акції підприємства	
	Зобов'язання за гарантіями та іншими підставами, які залежать від будь-яких подій, що відбудуться в майбутньому	
	Привілейовані акції, які підлягають обов'язковому викупу	

ІНШІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Аванси, одержані за готову продукцію, товари, роботи та послуги	ОЦІНКА ЗА АМОРТИЗОВАНОЮ СОБІВАРТІСТЮ
	Доходи майбутніх періодів	
	Гарантійні зобов'язання за готову продукцію, товари, роботи та послуги	
	Кредиторська заборгованість за облігаціями та векселями, яка підлягає викупу у визначений термін або протягом визначеного періоду	
	Зобов'язання за податками та іншими платежами, що не оформлені угодами	
	Зобов'язання за форвардними та ф'ючерсними контрактами, що підлягають погашенню нефінансовими активами	

Оцінка фінансових зобов'язань за П(С)БО

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і фінансових зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу — фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.

Похідні фінансові інструменти та фінансові зобов'язання, призначені для продажу, переоцінюються до справедливої вартості, крім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу, справедливую вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюється за собівартістю.

Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається:

- іншими доходами (рахунок 74 «Інші доходи»);
- або іншими витратами (рахунок 97 «Інші витрати»).

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання згортаються з відображенням у балансі згорнутого сальдо, якщо підприємство має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

9.3. ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

Облік виплат персоналу, як в аспекті витрат, так і в аспекті зобов'язань, регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам». Але у національному обліку є його прямий аналог П(С)БО 26 з ідентичною назвою. Слід відзначити, що національний стандарт за змістом майже не має розбіжностей з міжнародним. Ми звикли ідентифікувати це як облік праці та її оплати.

МСБО 19 слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Цей Стандарт не розглядає звітність за програмами виплат працівникам (див. МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»).

МСБО 19 застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

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

б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємства мають робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців, або

в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, при якому суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики підприємства веде до розриву його стосунків з працівниками.

Визначення термінів, що стосуються виплат працівникам узгалянено в табл. 9.4.

Таблиця 9.4

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ОБ'ЄДНКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

№	Терміни	Визначення	
1	2	3	
1	Виплати працівникам	Employee Benefits	це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками
2	Короткострокові виплати працівникам	shot-term employee benefits	це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги
3	Виплати по закінченні трудової діяльності	post-employment benefits	це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.
4	Програми виплат по закінченні трудової діяльності	post-employment benefits plan	це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.
5	Програми з визначеною виплатою	Defined benefit plan	це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.
6	Програми з визначеним внеском	Defined contribution plan	це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими підприємство сплачує фіксовані внески окремому фонду і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Закінчення табл. 9.4

№	Терміни	Визначення
1	2	3
7	Програми за участю кількох працедавців	Multi-employer plans це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеною виплатою (окрім державних програм), які: а) об'єднують внески різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем; б) використовують ці активи для надання виплат працівникам більше ніж одного підприємства, на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу підприємства, на якому працюють ці працівники.
8	Інші довгострокові виплати працівникам	Other long-term employee benefits це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.
9	Виплати при звільненні	Terminations benefits це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: а) рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; або б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.
10	Гарантовані виплати працівникам	Vested employee benefits це виплати працівникам, які не залежать від майбутньої трудової діяльності

Виплати працівникам включають:

а) *короткострокові виплати працівникам*, такі як заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників;

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

в) *інші довгострокові виплати працівникам*, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду;

г) *виплати при звільненні*.

Перераховані вище категорії мають різні характеристики тому МСБО 19 встановлено окремі вимоги до кожної категорії. На яких ми і зупинимось.

Але слід зазначити певну особливість МСБО 19, а саме що *виплати працівникам* включають виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

Працівник може надавати послуги підприємству на основі:

- повного робочого дня;
- неповного робочого дня;
- постійної зайнятості;
- періодичної зайнятості;
- на тимчасовій основі

МСБО 19 розглядає директорів та інший управлінський персонал як працівників.

Класифікація виплат працівникам за фінансовим обліком МСФЗ та П(С)БО наведено в табл. 9.5.

Таблиця 9.5

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

П(С)БО	Код рахунку	Назва рахунку за П(С)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5	6
26	65	Розрахунки за страхуванням	IAS 19	L.03	Інші короткострокові зобов'язання
26	651	За пенсійним забезпеченням	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	652	За соціальним страхуванням	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	653	За страхуванням на випадок безробіття	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	654	За індивідуальним страхуванням	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	655	За страхуванням майна	IAS 19	L.03.02	Зобов'язання за податками та резерви поточних податкових зобов'язань
26	66	Розрахунки за виплатами працівникам	IAS 19	L.03	Інші короткострокові зобов'язання
26	661	Розрахунки за заробітною платою	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	662	Розрахунки за депонентами	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії
26	663	Розрахунки за іншими виплатами	IAS 19	L.03.01	Нарахована зарплата, відповідні податки та премії

Короткострокові виплати працівникам

Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:

- зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;

- короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена тимчасова відсутність); при цьому очікується, що випадки відсутності відбуватимуться протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

- участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

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

Визнання та оцінка усіх короткострокових виплат працівникам

Якщо працівник надав послуги підприємству протягом облікового періоду, недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, підприємству слід визнавати:

а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, підприємству слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;

б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу.

Визнання та оцінка, коли короткострокові компенсації періоди відсутності

Підприємству слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність таким чином:

а) у разі накопичення компенсацій за відсутність, — під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність;

б) у разі ненакопичення компенсацій за відсутність — під час відсутності.

Підприємство може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи:

- відпустки;

- хворобу та нетривалу непрацездатність;
- декретні відпустки для батька або матері;
- відправлення функцій присяжного засідателя;
- військову службу.

Таблиця 9.6

ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума за операцією
<i>A.06.05</i> Виробництво	<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	На суму нарахованої заробітної плати працівникам основного виробництва
<i>PL.02</i> Загальновиробничі витрати	<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	На суму нарахованої заробітної плати працівникам загальновиробничого призначення
<i>PL.02.05</i> Адміністративні витрати	<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	На суму нарахованої заробітної плати працівникам адміністративного персоналу
<i>PL.04</i> Витрати на збут	<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	На суму нарахованої заробітної плати працівникам збутової діяльності
<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	<i>A.01</i> Грошові кошти	Сума виплаченої заробітної плати
<i>L03.01</i> Нарахована зарплата, відповідні податки та премії	<i>L03.02</i> Зобов'язання за податками та резерви поточних податкових зобов'язань	На суму утримань до фондів із заробітної плати

Права на компенсації за відсутність поділяються на дві категорії:

- накопичувані;
- ненакопичувані.

Накопичувані компенсації за відсутність — це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувані компенсації за відсутність можуть бути або **гарантованими** (іншими словами, працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні з підприємства), або **негарантованими** (якщо працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні з підприємства).

Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність.

Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо компенсації за відсутність є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використають накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.

Підприємству слід оцінювати очікувану вартість накопичуваних компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку воно очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на дату балансу.

Приклад.



Підприємство має 50 працівників, кожен з яких має право на 3 робочих дні оплачуваної тимчасової непрацездатності. При чому, дні тимчасової непрацездатності, які не використані можна перенести на один календарний рік. Дні тимчасової непрацездатності беруть спочатку з днів, на які працівник має право в поточному році, а потім — з будь-якого залишку, перенесеного з минулого року. На 31 грудня 2008 р. середня кількість невикористаних днів з правом на відсутність дорівнює двом дням на працівника. На основі набутого досвіду, тенденції якого очікуються і в майбутньому, підприємство очікує, що в 2009 р. 36 працівників візьмуть не більше трьох днів оплачуваної тимчасової непрацездатності, а інші 14 працівників візьмуть у середньому по п'ять днів кожний.



Підприємство очікує, що воно заплатить за 28 ($36 \times 3 + 14 \times 5 - 50 \times 3$) додаткових днів тимчасової непрацездатності в результаті невикористаного права на відсутність, що накопичилося на 31 грудня 2008 року (на кожного з 14 працівників по 2 дні). Отже, підприємство визнає зобов'язання, що дорівнює оплаті за 28 днів тимчасової непрацездатності.

У багатьох випадках підприємству не обов'язково робити детальні обчислення для визначення того, що не існує суттєвого зобов'язання за невикористані компенсації за відсутність. Наприклад, можливо, що зобов'язання за оплатою тимчасової непрацездатності будуть суттєвими лише в разі офіційної чи неофіційної домовленості щодо можливості взяти невикористані оплачувані дні тимчасової непрацездатності як оплачену відпустку.

Ненакопичувані компенсації за відсутність не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надають права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з підприємства. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількість днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також компенсацій за відсутність під час відправлення функцій присяжного засідателя або військової служби. Підприємство не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат.

Визнання та оцінка програми участі у прибутку та преміювання

Підприємству слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням тоді і лише тоді, коли:

а) у підприємства є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі сплати в результаті минулих подій;

б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у підприємства немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.

Згідно з деякими програмами участі у прибутку, працівники отримують частку прибутку лише в тому разі, якщо вони залишаються у підприємства протягом визначеного періоду. Згідно з такою програмою, створюється конструктивне зобов'язання, оскільки працівники надають послуги, які збільшують суму, що підлягає сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду. Оцінка таких конструктивних зобов'язань свідчить про те, що деякі працівники можуть звільнитися з підприємства, не отримавши частки розподіленого прибутку.

Приклад.



Сплатити визначену пропорційну частку свого чистого річного прибутку працівникам, які надають свої послуги протягом року. Якщо ніхто з працівників протягом року не звільняється, загальна сума виплат розподіленого річного прибутку становитиме 10 % чистого прибутку. Підприємство попередньо оцінює, що завдяки плинності кадрів сплати зменшаться на 1,5 % від чистого прибутку



Підприємство визнає зобов'язання та витрати розміром 8,5 % (10 % – 1,5 %) чистого прибутку

У підприємства може не бути юридичного зобов'язання щодо сплати премії. Проте в деяких випадках практикується сплата премій. У таких випадках у підприємства є конструктивні зобов'язання, оскільки в нього немає ніякої реальної альтернативи, крім сплати премії. Оцінка конструктивного зобов'язання відображає можливість того, що деякі працівники можуть звільнитися без отримання премії.

Підприємство може достовірно попередньо оцінити своє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання щодо програми розподілу прибутку чи преміювання, якщо і тільки якщо:

а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати;

б) суб'єкт господарювання визначає суми, які підлягають сплаті до того, як фінансові звіти будуть затверджені до випуску, або

в) минула практика підприємства чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.

Зобов'язання щодо програм розподілу прибутку та преміювання виникає в результаті послуг, що їх надає працівник, а не від операцій з власниками підприємства. Отже, підприємство визнає витрати на програми участі у прибутку та преміювання не як розподіл чистого прибутку, а як витрати.

Якщо виплати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є *іншими довгостроковими виплатами працівникам*.

Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою

Виплати по закінченні трудової діяльності включають, наприклад:

- *пенсійне забезпечення, таке як пенсії;*
- *інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.*

Угоди, за якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності, є *програмами виплат по закінченні трудової діяльності*.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності залежно від економічної сутності програми класифікуються на:

- **програми з визначеним внеском;**
- **програми з визначеною виплатою.**

Згідно з програмами з визначеним внеском:

а) юридичне або конструктивне зобов'язання підприємства обмежується сумою, яку воно погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених підприємством (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків;

б) як наслідок, на працівника припадає актуарний ризик (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

Прикладами випадків, коли зобов'язання підприємства не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких підприємство має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:

а) формулі виплат (згідно з програмою), не прив'язаній виключно до суми внесків;

б) гарантії (або непрямої через u1087 програму, або прямої) устанавленого рівня прибутку від внесків або

в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у підприємства досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.

Облік програм з визначеним внеском оцінюється на недисконтованій основі після вирахування вже сплаченої суми:

Дт «Витрати на виплати по закінченню трудової діяльності»

Кт «Грошові кошти»

Кт «Зобов'язання за податками та резерви поточних податкових зобов'язань»

Згідно з програмами з визначеною виплатою:

а) зобов'язання підприємства — надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;

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

Програми за участю кількох працедавців

Підприємству слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як:

- програми з визначеним внеском;
- програми з визначеною виплатою.

Якщо програму за участю кількох працедавців визначають як програму з визначеною виплатою, підприємству слід обліковувати свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою

Якщо підприємство не має достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою до програми за участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, йому слід:

а) вести облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском;

б) розкривати:

i) той факт, що програма є програмою з визначеною виплатою;

ii) причину, чому підприємство не має достатньої інформації, щоб дозволити йому вести облік цієї програми як програми з визначеною виплатою;

в) тією мірою, якою надлишок або дефіцит коштів у програмі можуть вплинути на суму майбутніх внесків, додатково розкривати:

- будь-яку наявну інформацію про цей надлишок або дефіцит коштів;

- основу, використану для визначення цього надлишку або дефіциту коштів;

- можливі наслідки для суб'єкта господарювання.

Один із прикладів програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців наведено далі:

а) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень, тобто: внески встановлюються на рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення виплат, строк яких настає в тому самому періоді; а майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, будуть сплачені з майбутніх внесків;

б) виплати працівникам визначаються за строком надання ними послуг і у підприємств-учасників програми немає жодних реальних способів вийти з програми без сплати внеску за виплати, зароблені працівниками до дати виходу з програми. Така програма створює актуарний ризик для підприємства: якщо остаточні витрати на виплати, вже зароблені на дату балансу, є більшими за очікувані, підприємство буде зобов'язаним або збільшити свої внески, або переконати працівників погодитися на зменшення виплат. Отже, така програма є програмою з визначеною виплатою.

У разі наявності достатньої інформації про програму з кількома працедавцями, яка є програмою з визначеною виплатою, підприємство обліковує свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами активів програми та витрат на виплати по закін-

ченні трудової діяльності, пов'язаних з програмою так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою. Проте в деяких випадках підприємство може не мати можливості достатньо достовірно визначити з метою обліку свою частку в фінансовому стані та результатах діяльності програми. Це може статися, якщо:

а) підприємство не має доступу до інформації про програму, яка задовольняє вимоги Стандарту, або

б) підприємства-учасники програми стають доступними актуарним ризикам, пов'язаним із теперішніми та колишніми працівниками інших підприємств, у результаті чого немає послідовної та достовірної основи для розподілу зобов'язань, активів програми та витрат між окремими суб'єктами господарювання — учасниками програми.

У таких випадках підприємство веде облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском, та розкриває додаткову інформацію.

Програми за участю кількох працедавців відрізняються від програм групового управління. Програма групового управління — це просто сукупність програм за участю одного працедавця, об'єднаних для того, щоб дозволити працедавцям — учасникам об'єднати свої активи з метою інвестицій та з метою скорочення адміністративних витрат і витрат на управління інвестиціями, але вимоги різних працедавців розділяються для отримання виплат саме їхніми працівниками. Програми групового управління не викликають жодних особливих проблем з погляду їх обліку, оскільки в розпорядженні завжди є інформація для того, щоб розглядати їх як будь-яку іншу програму за участю одного працедавця, а також оскільки за такими програмами суб'єкти господарювання-учасники не стають доступними актуарним ризикам, пов'язаним з теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання. Визначення цього Стандарту вимагають від суб'єкта господарювання класифікувати програму групового управління як програму з визначеним внеском або як програму з визначеною виплатою відповідно до умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

Програми з визначеною виплатою, які об'єднують активи, внесені різними суб'єктами господарювання під спільний контроль, наприклад, материнське та його дочірні підприємства, не є програмами за участю кількох працедавців.

Отже, суб'єкт господарювання розглядає всі такі програми як програми з визначеною виплатою.

МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» вимагає від суб'єкта господарювання визнавати

деякі непередбачені зобов'язання або розкривати інформацію про них. У контексті програми за участю кількох працедавців непередбачене зобов'язання може виникнути, наприклад, від:

а) актуарних збитків, пов'язаних з іншими суб'єктами господарювання-учасниками, оскільки кожний суб'єкт господарювання, який бере участь у програмі за участю кількох працедавців, розділяє актуарні ризики кожного суб'єкта господарювання-учасника, або

б) будь-яких обов'язків (згідно з умовами програми) щодо фінансування будь-якого дефіциту коштів у програмі, якщо інші суб'єкти господарювання перестають брати участь у програмі.

Державні програми

Суб'єктові господарювання слід обліковувати державну програму так само, як і програму за участю кількох працедавців.

Створення державних програм обумовлено законодавством і стосується всіх суб'єктів господарювання (або всіх суб'єктів господарювання певної категорії, наприклад, конкретної галузі), ними управляють національні або місцеві державні органи або інші органи (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу з боку суб'єкта господарювання, яке звітує. Деякі програми, створені суб'єктом господарювання надають як обов'язкові виплати, що замінюють виплати, які так чи інакше були б надані згідно з державною програмою, так і додаткові добровільні виплати. Такі програми не є державними програмами.

Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою залежно від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою. Багато державних програм фінансуються на основі поточних надходжень: внески встановлюються на такому рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період; майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, виплачуватимуться з майбутніх внесків. Однак, за багатьма державними програмами, суб'єкт господарювання не має юридичного або конструктивного зобов'язання щодо здійснення цих майбутніх виплат:

єдиним його зобов'язанням є сплата внесків тоді, коли настає строк їх сплати, і якщо суб'єкт господарювання звільняє учасників державної програми, в нього не буде зобов'язання здійснювати виплати, зароблені його власними працівниками у попередні роки. З цієї причини державні програми, як правило, визначаються як про-

грами з визначеним внеском. Проте зрідка, коли державна програма є програмою з визначеною виплатою, суб'єкт господарювання застосовує обліковий підхід, визначений у параграфах 29 і 30.

Застраховані виплати

Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності.

Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або непрямо через програму, або прямо) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:

а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати, або

б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками у поточному і попередньому періодах.

Якщо у суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеною виплатою.

Виплати, застраховані страховим контрактом, не повинні безпосередньо або автоматично відноситися до зобов'язань суб'єкта господарювання щодо виплат працівникам. Програми виплат по закінченні трудової діяльності зі страховими контрактами підлягають такому самому розмежуванню між бухгалтерським обліком та фінансуванням, як інші фінансовані програми.

Якщо суб'єкт господарювання фінансує зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності шляхом внесків до страхового полісу, згідно з яким у суб'єкта господарювання (або непрямо через програму, або прямо, через механізм встановлення майбутніх страхових внесків, або через стосунки зв'язаної сторони зі страховиком) залишається юридичне або конструктивне зобов'язання, сума сплати страхових внесків не дорівнює виплатам за угодою з визначеним внеском. У такому разі суб'єкт господарювання:

а) обліковує кваліфікований страховий поліс як актив програми (див. параграф 7);

б) визнає інші страхові поліси як права на відшкодування (якщо поліси відповідають критеріям у параграфі 104А).

Якщо страховий поліс виписаний на ім'я конкретного учасника або групи учасників програми і суб'єкт господарювання не має жодного юридичного або конструктивного зобов'язання щодо покриття будь-якого збитку за контрактом, суб'єкт господарювання не зобов'язане здійснювати виплати працівникам, а цілковиту від-

повідальність щодо здійснення виплат несе страховик. Сплата фіксованих страхових внесків згідно з таким контрактом є, за своєю сутністю, погашенням заборгованості щодо виплат працівникам, а не інвестицією з метою виконання цього зобов'язання. Отже, суб'єкт господарювання більше не має ні активу, ні зобов'язання. Таким чином, суб'єкт господарювання розглядає такі внески як виплати до програми з визначеним внеском.



Питання для самоперевірки до Розділу IX

- 1. Що розуміють під фінансовий інструмент?*
- 2. Які стандарти регламентують облік зобов'язань?*
- 3. В чому полягає різниця між фінансовим інструментом та фінансовим зобов'язанням?*
- 4. Що відносять до похідних фінансових інструментів?*
- 5. Яке визначення зобов'язань за міжнародними та національними стандартами?*
- 6. Що не включається до виплат працівникам за національними стандартами?*
- 7. Які складові виплати працівникам за міжнародними стандартами?*
- 8. В чому полягають поняття державні програми за виплатами працівників за міжнародними та національними стандартами?*
- 9. Приведіть приклади по нарахуванню премій працівникам.*
- 10. Які грошові компенсації проводяться підприємством в період відсутності працівників?*



Тести до Розділу IX

- 1. Це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого підприємства називають:*
 - a) фінансовим зобов'язанням;*
 - b) фінансовим інструментом;*
 - c) фінансовим контрактом;*
 - d) правильна відповідь відсутня.*

2. *Зобов'язання розкриваються в:*

- a) МСБО 8;
- b) П(С)БО 1;
- c) МСБО 4;
- d) правильна відповідь а) і b).

3. *Це сума, за якою зобов'язання оцінили при первісному визнанні, мінус виплати основної суми боргу, плюс або мінус накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та і сумою погашення мінус, мінус будь-яке часткове списання:*

- a) амортизована собівартість зобов'язання;
- b) фінансовий актив;
- c) зобов'язання;
- d) правильна відповідь відсутня.

4. *Фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.:*

- a) призначене для використання у власних цілях;
- b) призначене для перепродажу;
- c) ноу-хау;
- d) гудвіл.

5. *Зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення включають до:*

- a) постійних виплат працівникам;
- b) короткострокових виплат працівникам;
- c) тимчасових виплат працівникам;
- d) правильна відповідь відсутня.

6. *Це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю:*

- a) накопичувальні компенсації за відсутність;
- b) накопичувальні компенсації за присутність;
- c) накопичувальні компенсації за наявність;
- d) правильна відповідь відсутня.

7. *Виплати працівникам трактує:*

- a) МСБО 19;
- b) П(С)БО 26;
- c) МСБО 14;
- d) правильна відповідь а) і b).

8. Програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими підприємство сплачує фіксовані внески окремому фонду і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах називаються:

- a) програми з визначеною виплатою;
- b) програма з визначеними платежами;
- c) програма з участю кількох працедавців;
- d) програма з участю держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Бернстайн Л. А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Перевод с английского под редакцией профессора Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1996.
2. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / За редакцією С. Ф. Голова. — Дніпропетровськ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001.
3. *Голов С. Ф., Костюченко В. М.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. — Київ: Екаунтінг, 2006.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Переклад з англійської за редакцією С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2008.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення/ Переклад з англійської за редакцією С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2008.
6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
7. *Пархоменко В. М.* Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. ч. 7. — Луганськ: «Футура» ДСД «Лугань», 2002.
8. *Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt.* Intermediate Accounting (vol. I, vol. II). 1998. John Wiley & Sons, Inc.
9. *Epstein B. J., Mirza A. A.* IAS 2001 Interpretation and Application. New York: John Wiley & Sons, Inc. 2001.
10. International Accounting Standards 2009. IASC.

ДОДАТКИ

Додаток

ТАБЛИЦЯ ЗНАЧЕНЬ МАЙБУТНЬОЇ ВАРТОСТІ ОДНІЄЇ ГРОШОВОЇ ОДИНИЦІ

$$FVF_{n,i} = (1 + i)^n$$

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
1	1,0400	1,0500	1,0600	1,0800	1,1000	1,1200	1,1400	1,1600	1,1800	1,2000	1,2200	1,2400	1,2600	1,2800
2	1,0816	1,1025	1,1236	1,1664	1,2100	1,2544	1,2996	1,3456	1,3924	1,4400	1,4884	1,5376	1,5876	1,6384
3	1,1249	1,1576	1,1910	1,2597	1,3310	1,4049	1,4815	1,5609	1,6430	1,7280	1,8158	1,9066	2,0004	2,0972
4	1,1699	1,2155	1,2625	1,3605	1,4641	1,5735	1,6890	1,8106	1,9388	2,0736	2,2153	2,3642	2,5205	2,6844
5	1,2167	1,2763	1,3382	1,4693	1,6105	1,7623	1,9254	2,1003	2,2878	2,4883	2,7027	2,9316	3,1758	3,4360
6	1,2653	1,3401	1,4185	1,5869	1,7716	1,9738	2,1950	2,4364	2,6996	2,9860	3,2973	3,6352	4,0015	4,3980
7	1,3159	1,4071	1,5036	1,7138	1,9487	2,2107	2,5023	2,8262	3,1855	3,5832	4,0227	4,5077	5,0419	5,6295
8	1,3686	1,4775	1,5938	1,8509	2,1436	2,4760	2,8526	3,2784	3,7589	4,2998	4,9077	5,5895	6,3528	7,2058
9	1,4233	1,5513	1,6895	1,9990	2,3579	2,7731	3,2519	3,8030	4,4355	5,1598	5,9874	6,9310	8,0045	9,2234
10	1,4802	1,6289	1,7908	2,1589	2,5937	3,1058	3,7072	4,4114	5,2338	6,1917	7,3046	8,5944	10,0857	11,8059

Закінчення дод.

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
11	1,5395	1,7103	1,8983	2,3316	2,8531	3,4785	4,2262	5,1173	6,1759	7,4301	8,9117	10,6571	12,7080	15,1116
12	1,6010	1,7959	2,0122	2,5182	3,1384	3,8960	4,8179	5,9360	7,2876	8,9161	10,8722	13,2148	16,0120	19,3428
13	1,6651	1,8856	2,1329	2,7196	3,4523	4,3635	5,4924	6,8858	8,5994	10,6993	13,2641	16,3863	20,1752	24,7588
14	1,7317	1,9799	2,2609	2,9372	3,7975	4,8871	6,2613	7,9875	10,1472	12,8392	16,1822	20,3191	25,4207	31,6913
15	1,8009	2,0789	2,3966	3,1722	4,1772	5,4736	7,1379	9,2655	11,9737	15,4070	19,7423	25,1956	32,0301	40,5648
16	1,8730	2,1829	2,5404	3,4259	4,5950	6,1304	8,1372	10,7480	14,1290	18,4884	24,0856	31,2426	40,3579	51,9230
17	1,9479	2,2920	2,6928	3,7000	5,0545	6,8660	9,2765	12,4677	16,6722	22,1861	29,3844	38,7408	50,8510	66,4614
18	2,0258	2,4066	2,8543	3,9960	5,5599	7,6900	10,5752	14,4625	19,6733	26,6233	35,8490	48,0386	64,0722	85,0706
19	2,1068	2,5270	3,0256	4,3157	6,1159	8,6128	12,0557	16,7765	23,2144	31,9480	43,7358	59,5679	80,7310	108,8904
20	2,1911	2,6533	3,2071	4,6610	6,7275	9,6463	13,7435	19,4608	27,3930	38,3376	53,3576	73,8641	101,7211	139,3797
21	2,2788	2,7860	3,3996	5,0338	7,4002	10,8038	15,6676	22,5745	32,3238	46,0051	65,0963	91,5915	128,1685	178,4060
22	2,3699	2,9253	3,6035	5,4365	8,1403	12,1003	17,8610	26,1864	38,1421	55,2061	79,4175	113,5735	161,4924	228,3596
23	2,4647	3,0715	3,8197	5,8715	8,9543	13,5523	20,3616	30,3762	45,0076	66,2474	96,8894	140,8312	203,4804	292,3003
24	2,5633	3,2251	4,0489	6,3412	9,8497	15,1786	23,2122	35,2364	53,1090	79,4968	118,2050	174,6306	256,3853	374,1444
25	2,6658	3,3864	4,2919	6,8485	10,8347	17,0001	26,4619	40,8742	62,6686	95,3962	144,2101	216,5420	323,0454	478,9049

ТАБЛИЦЯ ЗНАЧЕНЬ ТЕПЕРІШНЬОЇ ВАРТОСТІ ОДНІЄЇ ГРОШОВОЇ ОДИНИЦІ

$$PVF_{n,i} = \frac{1}{(1+i)^n} = (1+i)^{-n}$$

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
1	0,9615	0,9524	0,9434	0,9259	0,9091	0,8929	0,8772	0,8621	0,8475	0,8333	0,8197	0,8065	0,7937	0,7813
2	0,9246	0,9070	0,8900	0,8573	0,8264	0,7972	0,7695	0,7432	0,7182	0,6944	0,6719	0,6504	0,6299	0,6104
3	0,8890	0,8638	0,8396	0,7938	0,7513	0,7118	0,6750	0,6407	0,6086	0,5787	0,5507	0,5245	0,4999	0,4768
4	0,8548	0,8227	0,7921	0,7350	0,6830	0,6355	0,5921	0,5523	0,5158	0,4823	0,4514	0,4230	0,3968	0,3725
5	0,8219	0,7835	0,7473	0,6806	0,6209	0,5674	0,5194	0,4761	0,4371	0,4019	0,3700	0,3411	0,3149	0,2910
6	0,7903	0,7462	0,7050	0,6302	0,5645	0,5066	0,4556	0,4104	0,3704	0,3349	0,3033	0,2751	0,2499	0,2274
7	0,7599	0,7107	0,6651	0,5835	0,5132	0,4523	0,3996	0,3538	0,3139	0,2791	0,2486	0,2218	0,1983	0,1776
8	0,7307	0,6768	0,6274	0,5403	0,4665	0,403^	0,3506	0,3050	0,2660	0,2326	0,2038	0,1789	0,1574	0,1388
9	0,7026	0,6446	0,5919	0,5002	0,4241	0,3606	0,3075	0,2630	0,2255	0,1938	0,1670	0,1443	0,1249	0,1084
10	0,6756	0,6139	0,5584	0,4632	0,3855	0,3220	0,2697	0,2267	0,1911	0,1615	0,1369	0,1164	0,0992	0,0847
11	0,6496	0,5847	0,5268	0,4289	0,3505	0,2875	0,2366	0,1954	0,1619	0,1346	0,1122	0,0938	0,0787	0,0662

Закінчення дод.

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
12	0,6246	0,5568	0,4970	0,3971	0,3186	0,2567	0,2076	0,1685	0,1372	0,1122	0,0920	0,0757	0,0625	0,0517
13	0,6006	0,5303	0,4688	0,3677	0,2897	0,2292	0,1821	0,1452	0,1163	0,0935	0,0754	0,0610	0,0496	0,0404
14	0,5775	0,5051	0,4423	0,3405	0,2633	0,2046	0,1597	0,1252	0,0985	0,0779	0,0618	0,0492	0,0393	0,0316
15	0,5553	0,4810	0,4173	0,3152	0,2394	0,1827	0,1401	0,1079	0,0835	0,0649	0,0507	0,0397	0,0312	0,0247
16	0,5339	0,4581	0,3936	0,2919	0,2176	0,1631	0,1229	0,0930	0,0708	0,0541	0,0415	0,0320	0,0248	0,0193
17	0,5134	0,4363	0,3714	0,2703	0,1978	0,1456	0,1078	0,0802	0,0600	0,0451	0,0340	0,0258	0,0197	0,0150
18	0,4936	0,4155	0,3503	0,2502	0,1799	0,1300	0,0946	0,0691	0,0508	0,0376	0,0279	0,0208	0,0156	0,0118
19	0,4746	0,3957	0,3305	0,2317	0,1635	0,1161	0,0829	0,0596	0,0431	0,0313	0,0229	0,0168	0,0124	0,0092
20	0,4564	0,3769	0,3118	0,2145	0,1486	0,1037	0,0728	0,0514	0,0365	0,0261	0,0187	0,0135	0,0098	0,0072
21	0,4388	0,3589	0,2942	0,1987	0,1351	0,0926	0,0638	0,0443	0,0309	0,0217	0,0154	0,0109	0,0078	0,0056
22	0,4220	0,3418	0,2775	0,1839	0,1228	0,0826	0,0560	0,0382	0,0262	0,0181	0,0126	0,0088	0,0062	0,0044
23	0,4057	0,3256	0,2618	0,1703	0,1117	0,0738	0,0491	0,0329	0,0222	0,0151	0,0103	0,0071	0,0049	0,0034
24	0,3901	0,3101	0,2470	0,1577	0,1015	0,0659	0,0431	0,0284	0,0188	0,0126	0,0085	0,0057	0,0039	0,0027
25	0,3751	0,2953	0,2330	0,1460	0,0923	0,0588	0,0378	0,0245	0,0160	0,0105	0,0069	0,0046	0,0031	0,0021

ТАБЛИЦЯ ЗНАЧЕНЬ МАЙБУТНЬОЇ ВАРТОСТІ ЗВИЧАЙНОГО АНОЇТЕТУ ОДНІЄЇ ГРОШОВОЇ ОДИНИЦІ

$$FVF - OA_{n,i} = \frac{(1+i)^{n-1}}{i}$$

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
1	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
2	2,0400	2,0500	2,0600	2,0800	2,1000	2,1200	2,1400	2,1600	2,1800	2,2000	2,2200	2,2400	2,2600	2,2800
3	3,1216	3,1525	3,1836	3,2464	3,3100	3,3744	3,4396	3,5056	3,5724	3,6400	3,7084	3,7776	3,8476	3,9184
4	4,2465	4,3101	4,3746	4,5061	4,6410	4,7793	4,9211	5,0665	5,2154	5,3680	5,5242	5,6842	5,8480	6,0156
5	5,4163	5,5256	5,6371	5,8666	6,1051	6,3528	6,6101	6,8771	7,1542	7,4416	7,7396	8,0484	8,3684	8,6999
6	6,6330	6,8019	6,9753	7,3359	7,7156	8,1152	8,5355	8,9775	9,4420	9,9299	10,4423	10,9801	11,5442	12,1359
7	7,8983	8,1420	8,3938	8,9228	9,4872	10,0890	10,7305	11,4139	12,1415	12,9159	13,7396	14,6153	15,5458	16,5339
8	9,2142	9,5491	9,8975	10,6366	11,4359	12,2997	13,2328	14,2401	15,3270	16,4991	17,762?	19,1229	20,5876	22,1634
9	10,5828	11,0266	11,4913	12,4876	13,5795	14,7757	16,0853	17,5185	19,0859	20,7989	22,6700	24,7125	26,9404	29,3692
10	12,0061	12,5779	13,1808	14,4866	15,9374	17,5487	19,3373	21,3215	23,5213	25,9587	28,6574	31,6434	34,9449	38,5926
11	13,4864	14,2068	14,9716	16,6455	18,5312	20,6546	23,0445	25,7329	28,7551	32,1504	35,9620	40,2379	45,0306	50,3985
12	15,0258	15,9171	16,8699	18,9771	21,3843	24,1331	27,2707	30,8502	34,9311	39,5805	44,8737	50,8950	57,7386	65,5100

•
•
•
•
•

•
•
•
•
•

ТАБЛИЦЯ ЗНАЧЕНЬ ТЕПЕРІШНЬОЇ ВАРТОСТІ ЗВИЧАЙНОГО АНОЇТЕТУ ОДНІЄЇ ГРОШОВОЇ ОДИНИЦІ

$$PVF - OA_{n,i} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	15 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
1	0,9615	0,9524	0,9434	0,9259	0,9091	0,8929	0,8772	0,8696	0,8475	0,8333	0,8197	0,8065	0,7937	0,7813
2	1,8861	1,8594	1,8334	1,7833	1,7355	1,6901	1,6467	1,6257	1,5656	1,5278	1,4915	1,4568	1,4235	1,3916
3	2,7751	2,7232	2,6730	2,5771	2,4869	2,4018	2,3216	2,2832	2,1743	2,1065	2,0422	1,9813	1,9234	1,8684
4	3,6299	3,5460	3,4651	3,3121	3,1699	3,0373	2,9137	2,8550	2,6901	2,5887	2,4936	2,4043	2,3202	2,2410
5	4,4518	4,3295	4,2124	3,9927	3,7908	3,6048	3,4331	3,3522	3,1272	2,9906	2,8636	2,7454	2,6351	2,5320
6	5,2421	5,0757	4,9173	4,6229	4,3553	4,1114	3,8887	3,7845	3,4976	3,3255	3,1669	3,0205	2,8850	2,7594
7	6,0021	5,7864	5,5824	5,2064	4,8684	4,5638	4,2883	4,1604	3,8115	3,6046	3,4155	3,2423	3,0833	2,9370
8	6,7327	6,4632	6,2098	5,7466	5,3349	4,9676	4,6389	4,4873	4,0776	3,8372	3,6193	3,4212	3,2407	3,0758
9	7,4353	7,1078	6,8017	6,2469	5,7590	5,3282	4,9464	4,7716	4,3030	4,0310	3,7863	3,5655	3,3657	3,1842
10	8,1109	7,7217	7,3601	6,7101	6,1446	5,6502	5,2161	4,0188	4,4941	4,1925	3,9232	3,6819	3,4648	3,2689
11	8,7605	8,3064	7,8869	7,1390	6,4951	5,9377	5,4527	5,2337	4,6560	4,3271	4,0354	3,7757	3,5435	3,3351
12	9,3851	8,8633	8,3838	7,5361	6,8137	6,1944	5,6603	5,4206	4,7932	4,4392	4,1274	3,8514	3,6059	3,3868
13	9,9856	9,3936	8,8527	7,9038	7,1034	6,4235	5,8424	5,5831	4,9095	4,5327	4,2028	3,9124	3,6555	3,4272

Закінчення дод.

Період (n)	4 %	5 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	15 %	18 %	20 %	22 %	24 %	26 %	28 %
14	10,5631	9,8986	9,2950	8,2442	7,3667	6,6282	6,0021	5,7245	5,0081	4,6106	4,2646	3,9616	3,6949	3,4587
15	11,1184	10,3797	9,7122	8,5595	7,6061	6,8109	6,1422	5,8474	5,0916	4,6755	4,3152	4,0013	3,7261	3,4834
16	11,6523	10,8378	10,1059	8,8514	7,8237	6,9740	6,2651	5,9542	5,1624	4,7296	4,3567	4,0333	3,7509	3,5026
17	12,1657	11,2741	10,4773	9,1216	8,0216	7,1196	6,3729	6,0472	5,2223	4,7746	4,3908	4,0591	3,7705	3,5177
18	12,6593	11,6896	10,8276	9,3719	8,2014	7,2497	6,4674	6,1280	5,2732	4,8122	4,4187	4,0799	3,7861	3,5294
19	13,1339	12,0853	11,1581	9,6036	8,3649	7,3658	6,5504	6,1982	5,3162	4,8435	4,4415	4,0967	3,7985	3,5386
20	13,5903	12,4622	11,4699	9,8181	8,5136	7,4694	6,6231	6,2593	5,3527	4,8696	4,4603	4,1103	3,8083	3,5458
21	14,0292	12,8212	11,7641	10,0168	8,6487	7,5620	6,6870	6,3125	5,3837	4,8913	4,4756	4,1212	3,8161	3,5514
22	14,4511	13,1630	12,0416	10,2007	8,7715	7,6446	6,7429	6,3587	5,4099	4,9094	4,4882	4,1300	3,8223	3,5558
23	14,8568	13,4886	12,3034	10,3711	8,8832	7,7184	6,7921	6,3988	5,4321	4,9245	4,4985	4,1371	3,8273	3,5592
24	15,2470	13,7986	12,5504	10,5288	8,9847	7,7843	6,8351	6,4338	5,4509	4,9371	4,5070	4,1428	3,8312	3,5619
25	15,6221	14,0939	12,7834	10,6748	9,0770	7,8431	6,8729	6,4611	5,4669	4,9476	4,5139	4,1474	3,8342	3,5640

ТАБЛИЦЯ ТЕПЕРІШНЬОЇ ВАРТОСТІ АНОЇТЕТУ ОДНІЄЇ ГРОШОВОЇ ОДИНИЦІ

$$PVF - AD_{n,i} = 1 + \frac{1}{(1+i)^{n-1}}$$

Період (n)	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %	8 %	9 %	10 %	12 %	15 %
1	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
2	1,98039	1,97087	1,96154	1,95238	1,94340	1,92593	1,91743	1,90909	1,89286	1,86957
3	2,94156	2,91347	2,88609	2,85941	2,83339	2,78326	2,75911	2,73554	2,69005	2,62571
4	3,88388	3,82861	3,77509	3,72325	3,67301	3,57710	3,531130	3,48685	3,40183	3,28323
5	4,80773	4,71710	4,62990	4,54595	4,46511	4,31213	4323972	4,16986	4,03735	3,85498
6	5,71346	5,57971	5,45182	5,32948	5,21236	4,99271	4,88965	4,79079	4,60478	4,35216
7	6,60143	6,41719	6,24214	6,07569	5,91732	5,62288	5,48592	5,35526	5,11141	4,78448
8	7,47199	7,23028	7,00205	6,78637	6,58238	6,20637	6,03295	5,86842	5,56376	5,16042
9	8,32548	8,02969	7,73274	7,46321	7,20979	6,74664	6,53482	6,33493	5,96764	5,48732
10	9,16224	8,78611	8,43533	8,10782	7,8016	7,24689	6,99525	6,75902	6,32825	5,77158
11	9,98259	9,53020	9,11090	8,72173	8,36009	7,71008	7,41766	7,14457	6,65022	6,01877

Закінчення дод.

Період (n)	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %	8 %	9 %	10 %	12 %	15 %
12	10,78685	10,25262	9,76048	9,30641	8,88687	8,13896	7,80519	7,49506	6,93770	6,23371
13	11,57534	10,95400	10,38507	9,86325	9,38384	8,53608	8,16073	7,18369	7,19437	6,42062
14	12,34837	11,63496	10,98565	10,39357	9,85268	8,90378	8,48690	8,10336	7,42355	6,58315
15	13,10625	12,29607	11,56312	10,89864	10,29498	9,24424	8,78615	8,36669	7,62817	6,72448
16	13,84926	12,93794	12,11839	11,37966	10,71225	9,55948	9,06069	8,60608	7,81086	6,84737
17	14,57771	13,56110	12,65230	11,83777	11,10590	9,85137	9,31256	8,82371	7,97399	6,95424
18	15,29187	14,16612	13,16567	12,27407	11,47726	10,12164	9,54363	9,02155	8,11963	7,04716
19	15,99203	14,75351	13,65930	12,68959	11,82760	10,37189	9,75563	9,20141	8,24967	7,12797
20	16,67846	15,32380	14,13394	13,08532	12,15812	10,60360	9,95012	9,36492	8,36578	7,19823
21	17,35143	15,87747	14,59033	13,46221	12,46992	10,81815	10,12855	9,51356	8,46944	7,25933
22	18,01121	16,41502	15,02916	13,82115	12,76408	11,01680	10,29224	9,64869	8,56200	7,31246
23	18,65805	16,93692	15,45112	14,16300	13,04158	11,20074	10,44243	9,77154	8,64465	7,35866
24	19,29220	17,44361	15,85684	14,48857	13,30338	11,37106	10,58021	9,88322	8,71843	7,39884
25	19,91393	17,93554	16,24696	14,79864	13,55036	11,37106	10,70661	9,98474	8,78432	7,4377

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Інна Василівна ЖОЛНЕР

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Керівник видавничих проєктів – Сладкевич Б. А.

Підписано до друку 07.09.2011. Формат 60х84 ^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Умовн. друк. арк. 20,7.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006