

# ЗМІСТ

## СЕМІНАР ДЛЯ БУХГАЛТЕРІВ

Глава		Сторінка
1	Загальні положення	1
2	Концептуальна основа РМСБО	5
3	Баланс	15
4	Звіт про прибутки та збитки	21
5	Звіт про зміни у власному капіталі	25
6	Звіт про рух грошових коштів	29
7	Примітки до фінансових звітів	37
8	Взаємозв'язки між фінансовими звітами	41
9	Вплив облікової політики, облікових оцінок та помилок на фінансові звіти	45
10	Розбіжності між МСБО та П(С)БО	51
11	МСБО 36 “Зменшення корисності активів”	59
12	МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”	67
13	МСБО 14 “Звітність за сегментами”	75
14	МСБО 19 “Виплати працівникам”	85
15	МСБО 35 “Діяльність, що припиняється”	99
16	Методологія трансформації фінансових звітів, складених за П(С)БО, у фінансові звіти за МСБО	103
17	Об'єднання підприємств та консолідовані фінансові звіти	125
18	Методи аналізу та прийняття рішень на підставі фінансових звітів, які відповідають вимогам МСБО	187
19	Додаткові аспекти аналізу фінансових звітів	207
20	Рішення до вправ	223
Додаток 1	Перелік МСФЗ і відповідних Тлумачень КТМФЗ	269
Додаток 2	Перелік чинних П(С)БО	273



# ГЛАВА 1

## ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

### 1 ВСТУП

- 1.1 Деякі бухгалтери в Україні можуть сприймати втілення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) безпосередньо як додаткове навантаження, тому що, як правило, втілення чогось нового пов'язане з додатковою роботою. Проте переваги складання фінансових звітів за МСБО набагато перевищують труднощі, пов'язані з їх впровадженням.

Країни, які прийняли МСБО, свідчать про збільшення міжнародних та внутрішніх інвестицій і взагалі відмічають зріст та укріплення ринкової економіки.

Основні переваги застосування звітів за МСБО будуть обговорені більш детально в наступних главах.

- 1.2 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."

- 1.3 Сучасна структура РМСБО є такою:



- 1.4 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 (ПКТ), проекти для обговорення і ухвалення нових тлумачень КТМЗФ.

Перелік МСФЗ, включаючи МСБО і пов'язані ПКТ, які діють в поточний час, надані у Додатку 1.

## 2 КОРОТКИЙ ОГЛЯД ІСТОРІЇ РМСБО

**1973р.** Первісно РМСБО була заснована як Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) шляхом підписання угоди між бухгалтерськими організаціями десяти країн (Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Японія, Мексика, Нідерланди, Великобританія, Ірландія і Сполучені Штати Америки).

**1983р.** Попередній КМСБО приєднався до Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і, таким чином, усі члени МФБ стали членами КМСБО: на теперішній час до Комітету входять представники з 115 професійних організацій з більш, ніж 85 країн.

**1980 і 1990рр.** Зосередження уваги на ринках капіталу.

**1995р.** Погодження основної програми з МОКЦП (Міжнародною організацією комісій з цінних паперів)

**1997р.** Заснування Постійного комітету з тлумачень

**2000р.** Розробка основної програми закінчена. МОКЦП рекомендує своїм членам дозволити мультинаціональним організаціям, які випускають цінні папери, застосовувати 30 стандартів КМСБО при міжнародних операціях з продажу цінних паперів та лістингах.

**2001р.** Набрала силу переглянута Конституція КМСБО. Назва КМСБО була змінена на РМСБО і назва МСБО - на МСФЗ.

**2003р.** РМСБО випустила численні покращання до стандартів.

## 3 ПОТОЧНА СИТУАЦІЯ З ВИЗНАННЯМ МСФЗ У СВІТІ

3.1 У всьому світі поширюється застосування і визнання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Внаслідок проведення програми РМСБО зі зближення цей рівень прийнятності має значно зрости протягом наступних п'яти років.

3.2 Відповідно до рішення Європейського парламенту консолідовані фінансові звіти всіх компаній, акції яких котируються на Європейському ринку, мають відповідати МСФЗ не пізніше 31 грудня 2005р. (відповідно до Постанови (ЄС) No 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19 липня 2002р. щодо застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку).

3.3 Важливі кроки щодо зближення стандартів фінансового обліку США і МСБО здійснюються Радою з стандартів фінансового обліку США і РМСБО.

3.4 Згідно з Розпорядженням №25-р Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003р. "Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах" усім українським акціонерним товариствам слід перейти на МСФЗ протягом 2004-2005рр.

#### **4 ПЕРЕВАГИ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, СКЛАДЕНИХ ЗА МСФЗ**

4.1 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;
- ґ) доступ до міжнародних ринків капіталу.

**Вправа 1**

Наведіть основні переваги і проблеми міжнародної гармонізації фінансової звітності.

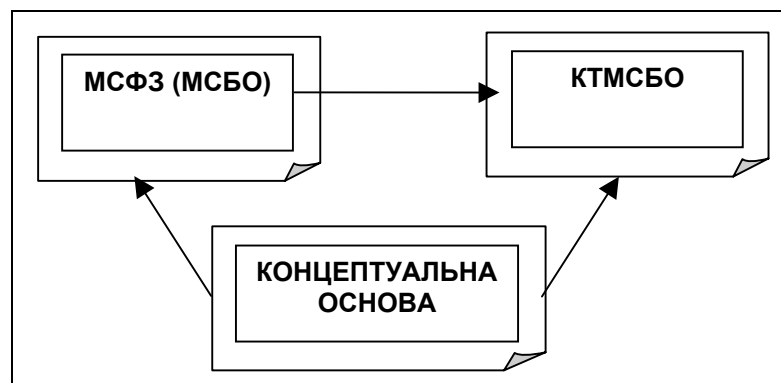
Переваги	Проблеми

## ГЛАВА 2

### КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА РМСБО

#### 1 ВСТУП

- 1.1 МСФЗ розроблені відповідно до “Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів” (“Концептуальна основа” РМСБО). “Концептуальна основа” РМСБО є концептуальною обліковою основою, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів.



- 1.2 “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.
- 1.3 “Концептуальна основа” не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації.

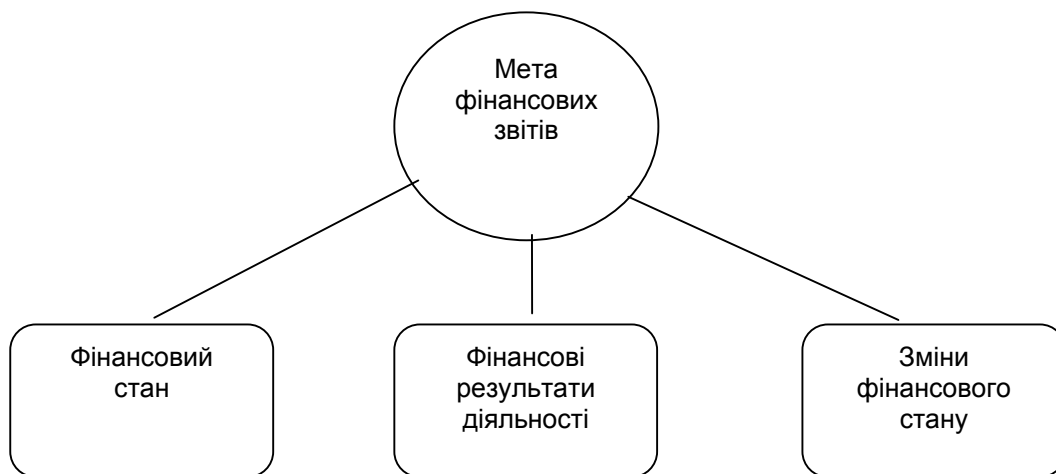
В окремих випадках можливі суперечності між “Концептуальною основою” і вимогами МСФЗ. В разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами “Концептуальної основи”.

1.4 “Концептуальна основа” охоплює ряд важливих питань, які будуть більш детально розглянуті в цій главі, зокрема:

- а) **мету** фінансових звітів, складених згідно з вимогами МСБО;
- б) **основні припущення**;
- в) **якісні характеристики**, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах;
- г) визначення **елементів**, з яких складаються фінансові звіти, а також способи їх **визнання й оцінки**;
- г) концепції **капіталу й збереження капіталу**.

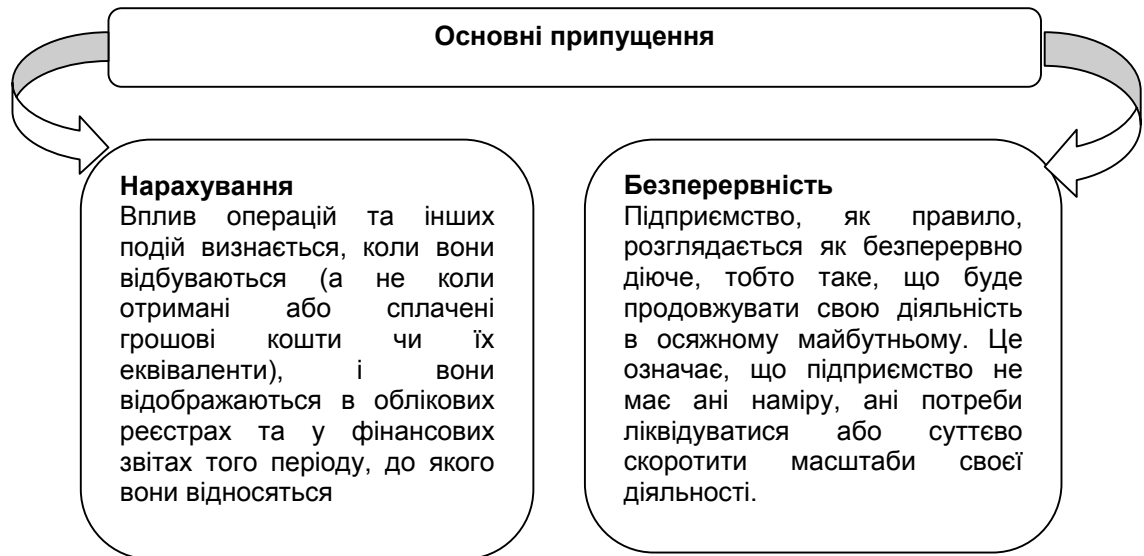
## 2 МЕТА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, ЯКІ ВІДПОВІДАЮТЬ ВИМОГАМ МСБО

2.1 Метою фінансових звітів загального призначення є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.



2.2 Фінансові звіти є структурованим фінансовим відображенням фінансового стану підприємства і операцій, що здійснюються ним. Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

### 3 ОСНОВНІ ПРИПУЩЕННЯ

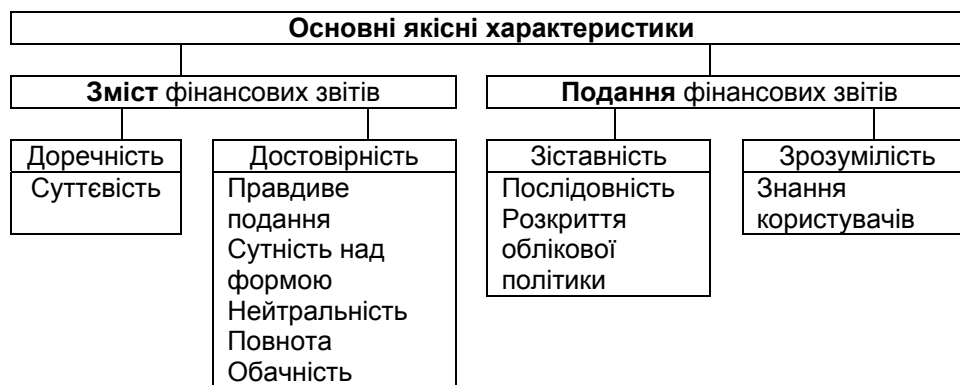


#### Вправа 1

Обговоріть можливі протиріччя між припущеннями безперервності та нарахування.

### 4 ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

4.1 Якісні характеристики є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів.



#### 4.2 Збалансованість якісних характеристик

На практиці збалансованість або компроміс між якісними характеристиками досить часто є необхідним. Загалом, мета полягає в досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних суджень.

**Приклад.** У разі надмірної затримки з наданням звітної інформації вона може втратити свою доречність. Можливо, керівництву буде необхідно знайти оптимальне співвідношення між відносними перевагами своєчасного надання звітності та забезпеченням достовірної інформації. Зі своєчасним наданням інформації часто може виникати необхідність складати звіт раніше, ніж стануть відомі всі аспекти операції або іншої події, що може поставити під загрозу достовірність інформації. І навпаки, якщо затримати звітність до моменту, коли будуть відомі всі аспекти, інформація може бути абсолютно достовірною, але малокорисною для користувачів, які мали прийняти рішення раніше. Для досягнення оптимального співвідношення між доречністю та достовірністю передусім треба керуватися необхідністю задовольняти потреби користувачів, які приймають економічні рішення.

## Вправа 2

Підприємство А займається розповсюдженням безалкогольних напоїв у Київській області. Підприємство А купує товари у відомого виробника безалкогольних напоїв підприємства Б на таких умовах:

- а) ціна фіксується у прайс-листі на дату поставки товару підприємству А;
- б) зобов'язання підприємства А перед підприємством Б обмежуються тільки тим, що підприємство А протягом трьох днів з дати отримання платежу від продажу товарів кінцевому споживачу здійснює переказ отриманих грошових коштів підприємству Б;
- в) підприємство А в будь-який момент часу може повернути неліквідні запаси підприємству Б.

Надайте відповіді на питання, наведені нижче.

- а) Чи є така операція за своєю сутністю реалізацією товарів?
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- б) Чи слід підприємству Б визнавати реалізацію на дату відвантаження товарів підприємству А?
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- в) Які основні ризики для підприємства А та підприємства Б?

#### 4.3 Правдиве подання / Правдивий і справедливий погляд

Фінансові звіти мають правдивим чином подавати фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства. З допомогою відповідного застосування Міжнародних стандартів з додатковим розкриттям результатів, якщо необхідно, практично у всіх обставинах у фінансових звітах досягається правдиве подання, іншими словами, вони надають те, що взагалі розуміється як правдивий та справедливий погляд.

##### Вправа 3

Яким чином краще закінчити таке речення?

Звіти надають правдивий та справедливий погляд, коли:

- А. активи відображені у балансі за справедливою вартістю
- Б. вони пройшли аудит і засвідчені як достовірні
- В. вони правдиво відображають фінансовий стан підприємства, що є достатнім для користувачів звітів, щоб прийняти відповідне судження
- Г. аудитори здатні підтвердити, що вони не містять ні помилок, ні пропусків, а також немає ніяких ознак шахрайства

##### Вправа 4

Нещодавно ви були призначені помічником бухгалтера у ВАТ “Чарівний погляд”. Ви допомагали у складанні проектів фінансових звітів для підприємства. За проектами звітів очікується, що підприємство буде збитковим у звітному році. Управляючий директор стурбований, що акціонери не будуть задоволені почути про збитки підприємства. Він має намір уникнути, якщо це можливо, збитків. Для виправлення ситуації він запропонував:

- а) не створювати забезпечення для застарілих запасів і сторнувати витрати, відображені у Звіті про прибутки та збитки за попередні періоди, пов’язані з такими запасами
- б) не нараховувати амортизацію за звітний рік
- в) капіталізувати всі витрати на дослідження
- г) не створювати ніякого резерву сумнівних боргів та сторнувати всі витрати, відображені у Звіті про прибутки та збитки за попередні періоди, пов’язані з його створенням.

Чи згодні ви з цими пропозиціями? Аргументуйте ваші рішення.

## 5 ВИЗНАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

5.1 Елементи фінансових звітів будуть визнаватися, якщо:

<p><b>Існує ймовірність</b> надходження або вибуття будь-яких майбутніх економічних вигод, пов'язаних з елементом, на/з підприємства</p>	та	<p>Елемент має вартість, яка може бути достовірно <b>Оцінена</b></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----	--------------------------------------------------------------------------

## 6 ОЦІНКА ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

6.1 Оцінка є процесом визначення суми грошових коштів, за якою елементи фінансової звітності будуть визнані і відображені у Балансі і Звіті про прибутки та збитки. Це вимагає вибору відповідної бази оцінки.

6.2 При складанні фінансових звітів використовуються різні бази оцінок та їх поєднання. Основні бази оцінки наведені у наданій нижче таблиці:

Історична собівартість	Поточна собівартість	Вартість реалізації/погашення	Теперішня/приведена вартість
вартість при придбанні або виникненні	сума при придбанні або погашенні на поточний момент	сума під час продажу або погашення	дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень/виплат

### Вправа 5

Вкажіть, чи є ствердження, наведене нижче, правдивими, чи ні

Якщо Підприємство А бажає придбати актив, яким володіє Підприємство Б, та відобразити його за історичною собівартістю, Підприємству А слід обліковувати цей актив за первинною вартістю, за якою він був відображений в обліку Підприємства Б.

## 7 КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ І ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ

7.1 Вибір бази оцінки і концепції збереження капіталу визначить облікову модель, яка використовується при складанні фінансових звітів. Концепція капіталу є основою для концепції збереження капіталу.

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
За фінансовою концепцією капіталу капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів.	За фізичною концепцією капіталу 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).

- 7.2 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.

### Вправа 6

1. Термін “збереження капіталу” відноситься до:
  - A. Вартості збереження необоротних активів в доброму стані
  - Б. Вартості заміни необоротних активів
  - В. Створення нового капіталу за допомогою випуску акцій
  - Г. Утримання достатньої кількості прибутку для забезпечення того, щоб чисті активи на кінець періоду підтримувалися хоча б на рівні суми активів на початок періоду
  
2. Концепція збереження капіталу важлива для:
  - A. Джерел фінансування
  - Б. Оцінки прибутку
  - В. Взаємозв'язку боргу і власного капіталу
  - Г. Придбання необоротних активів

## 8 КОМПОНЕНТИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- 8.1 Метою фінансових звітів є забезпечення інформації про фінансовий стан, діяльність і грошові потоки підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів для прийняття ними економічних рішень. Для досягнення цієї мети фінансові звіти складаються з таких компонентів:

Баланс	Звіт про прибутки та збитки	Звіт про зміни у власному капіталі	Звіт про рух грошових коштів	Примітки до фінансових звітів
Активи Зобов'язання Власний капітал	Доходи Витрати Чистий прибуток/ збиток	Зміни в капіталі Зміни в резервах	Грошові потоки в результаті:  операційної; фінансової; інвестиційної діяльності	Облікові політики і пояснюючі примітки

8.2 Кожний компонент фінансових звітів має своє призначення.



8.3 Кожний компонент фінансових звітів слід чітко ідентифікувати. Окрім того, необхідно відображати і повторювати там, де це необхідно для розуміння наданої інформації, таке:

- а) назву або інші ідентифікаційні ознаки підприємства, що звітує;
- б) охоплення фінансовими звітами одного підприємства або групи підприємств;
- в) дату балансу або період, за який складені фінансові звіти, відповідно до того, що більш прийнятне для відповідного компонента фінансових звітів;
- г) валюту звітів;
- д) рівень точності, використаний для подання цифрових даних у фінансовій звітності.

**Вправа 7**

Заповніть таблицю (поставляючи "X" у відповідних клітинках) на підставі визначень елементів фінансової звітності та критеріїв їх визнання:

Стаття	Визнається у випадку				Визнається у	
	Майбутніх економічних вигод		Ймовірності достовірної оцінки		Балансі	Звіті про прибутки та збитки
	надходження	вибуття	існує	не існує		
Актив						
Зобов'язання						
Доход						
Витрати						

**Вправа 8**

У таблиці, наведеній нижче, вкажіть деякі з основних переваг або недоліків концептуальної основи

Переваги	Недоліки



## ГЛАВА 3

### БАЛАНС

#### 1 ВСТУП

- 1.1 Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певний момент часу (як правило, на кінець року).
- 1.2 Наведені нижче факти впливають на інформацію про фінансовий стан, а інформація про кожен з них може допомогти користувачу:
- а) **економічні ресурси, що контролюються** – спрогнозувати здатність підприємства генерувати грошові кошти;
  - б) **фінансова структура** – спрогнозувати потребу в позиках, визначити розподіл майбутніх прибутків/грошових коштів і можливість створення нових фінансових ресурсів у майбутньому;
  - в) **ліквідність** (наявність коштів, достатніх для своєчасного зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з термінами їх погашення) і **платоспроможність** (наявність грошових коштів упродовж довшого періоду часу, достатніх для вчасного виконання фінансових зобов'язань). Обидва допомагають користувачам спрогнозувати ймовірність своєчасного виконання фінансових зобов'язань (ліквідність відноситься до короткострокових зобов'язань, платоспроможність – до довгострокових).
- 1.3 На наступній сторінці ви знайдете приклад формату балансу відповідно до вимог МСБО 1, які будуть застосовуватись до річних фінансових звітів починаючи з 1 січня 2005 року або пізніше, проте його раніше застосування заохочується згідно з “Покращаннями до МСБО”, виданими у грудні 2003р.

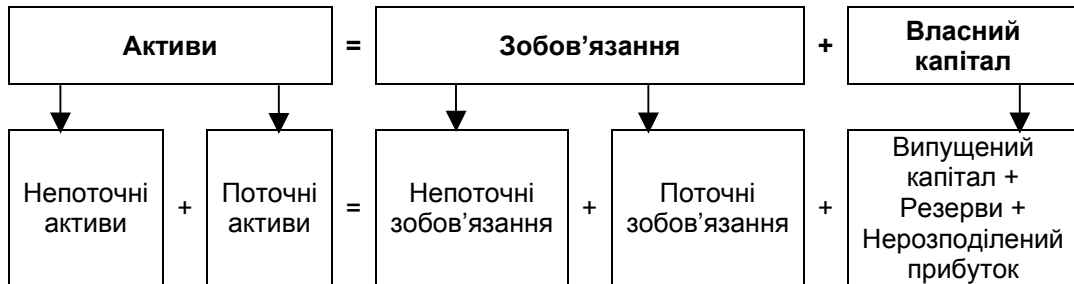
<b>БАЛАНС ГРУПИ АБВ ЗА РІК, ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 20ХЗр.</b>		
(у тисячах грошових одиниць)		
	2003	2002
<b>АКТИВИ</b>		
<b>Непоточні активи</b>		
Основні засоби	X	X
Гудвіл	X	X
Інші нематеріальні активи	X	X
Інвестиції в асоційовані підприємства	X	X
Фінансові інвестиції, наявні для продажу	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Поточні активи</b>		
Запаси	X	X
Торгова дебіторська заборгованість	X	X
Інші поточні активи	X	X
Грошові кошти та їх еквіваленти	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього активів</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		
<b>Власний капітал власників материнської компанії</b>		
Акціонерний капітал	X	X
Інші резерви	X	X
Нерозподілений прибуток	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
<b>Частка меншості</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього власний капітал</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Непоточні зобов'язання</b>		
Довгострокові позики	X	X
Відстрочений податок	X	X
Довгострокові забезпечення	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього непоточні зобов'язання</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Поточні зобов'язання</b>		
Торгова та інша кредиторська заборгованість	X	X
Короткострокові позики	X	X
Поточна частина довгострокових позик	X	X
Поточна заборгованість за податком	X	X
Короткострокові забезпечення	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього поточні зобов'язання</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього зобов'язання</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Усього власного капіталу та зобов'язань</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

## 2 ЗМІСТ БАЛАНСУ

### 2.1 Основні елементи Балансу:

- а) Активи;
- б) Зобов'язання;
- в) Власний капітал.

### 2.2 Рівняння Балансу



### 2.3 Активи = Непоточні активи + Поточні активи

Актив слід класифікувати як поточний актив, якщо він:

- а) очікується, буде проданий, або буде утримуватися для продажу чи споживання у звичайному ході нормального операційного циклу підприємства;
- б) утримується первісно з метою продажу;
- в) очікується, буде реалізований протягом дванадцяти місяців після дати балансу;
- г) є грошовими коштами або активом, що є еквівалентом грошових коштів (за визначенням у МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів"), які не обмежені для обміну або використання для погашення зобов'язання протягом щонайменш 12 місяців після дати балансу.

*Наприклад:* Запаси, Дебіторська заборгованість, Передоплата, Грошові кошти.

Всі інші активи класифікуються як необоротні.

*Приклад:* Основні засоби, Нематеріальні активи, Довгострокові інвестиції.

### 2.4 Зобов'язання = Непоточні зобов'язання + Поточні зобов'язання

Зобов'язання слід класифікувати як поточне, якщо воно:

- а) очікується, буде погашене в ході звичайного операційного циклу підприємства;
- б) утримується первісно з метою продажу;
- в) має бути погашене протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- г) підприємство не має безумовного права відкласти погашення зобов'язання на термін щонайменше дванадцять місяців з дати балансу.

*Приклад:* Кредиторська заборгованість, Короткострокові позики, Поточна частина довгострокової заборгованості, Резерви.

Всі інші зобов'язання класифікуються як непоточні.

*Наприклад:* Довгострокова заборгованість за позиками за вирахуванням поточної частини.

2.5 Власний капітал включає в себе:

- а) акціонерний капітал;
- б) інші резерви;
- в) нерозподілений прибуток.

### 3 ФОРМА БАЛАНСУ

3.1 Форма балансу відповідно до вимог МСБО 1 має включати, як мінімум, рядки з такими показниками:

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна власність;
- в) нематеріальні активи;
- г) фінансові активи (за винятком сум інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, торговельної та іншої дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів);
- г) інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі;
- д) біологічні активи;
- е) запаси;
- е) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;
- з) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- и) забезпечення;
- і) фінансові зобов'язання (за виключенням торговельної та іншої кредиторської заборгованості, забезпечень);
- й) поточні податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12 "Податки на прибуток";
- к) відстрочені податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12;
- л) частка меншості, представлена у власному капіталі;
- м) випущений капітал і резерви власників материнської компанії.

Додаткові рядки, заголовки і проміжні підсумки слід включити до форми Балансу, якщо це вимагається МСБО, або якщо це дозволить більш правдиво відобразити фінансовий стан підприємства.

3.2 Баланс може мати горизонтальну форму (у вигляді двосторонньої таблиці):

Непоточні активи	X	Власний капітал	X
		Непоточні зобов'язання	X
Поточні активи	X	Поточні зобов'язання	X
Активи, всього	X	Власний капітал і зобов'язання, всього	X

Або вертикальну форму:

Непоточні активи	X
Поточні активи	X
Активи, всього	X
Власний капітал	X
Непоточні зобов'язання	X
Поточні зобов'язання	X
Власний капітал та зобов'язання	X

### Вправа 1

БАТ "Успіх"  
Баланс  
станом на 31 грудня 2003р.

Необоротні активи - матеріальні	Євро	Євро	Євро
Обладнання	110000		
мінус: накопичена амортизація	(40000)	70000	
Верстати		22000	
Земля і споруди	400000		
мінус: накопичена амортизація	(150000)	250000	
Земля		90000	432000
Оборотні активи			
Торговельна дебіторська заборгованість		175000	
Грошові кошти		80000	
Запаси		220000	
Державні цінні папери		20000	495000
Необоротні активи – нематеріальні			
Гудвіл		80000	
Інвестиції		40000	
Патенти		26000	146000
Витрати майбутніх періодів			
Аванси ділерам		60000	
Адміністративні витрати		12000	
Передплачена оренда		15000	
Інші витрати		75000	162000
АКТИВИ, ВСЬОГО			1235000

Короткострокові зобов'язання		
Торговельна кредиторська заборгованість	140000	
Резерв сумнівної дебіторської заборгованості	8000	
Дивіденди до сплати	35000	
Зобов'язання з податку на прибуток	42000	
Податок на додану вартість	17000	242000
Довгострокові облігації	500000	
Резерв непередбачених збитків	150,000	650000
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ВСЬОГО		892000
Випущений акціонерний капітал		
(15000 x 10 євро)	150000	
Чистий прибуток	90000	
Дивіденди сплачені	(20000)	
Нерозподілений прибуток	123000	
КАПІТАЛ, ВСЬОГО		343000
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА КАПІТАЛ, ВСЬОГО		1235000
<p>Наведений вище Баланс був підготовлений недосвідченим бухгалтером. Беручи до уваги неточності, які були припущені як у термінології, так і у класифікації статей, складіть Баланс за форматом МСБО.</p>		

## ГЛАВА 4

### ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

#### 1 ВСТУП

- 1.1 Наведений нижче приклад формату Звіту про прибутки та збитки поданий за вимогами МСБО 1, які будуть застосовуватись до річних фінансових звітів починаючи з 1 січня 2005 року або пізніше, проте його раніше застосування заохочується згідно з "Покращаннями до МСБО", випущеними у грудні 2003р.

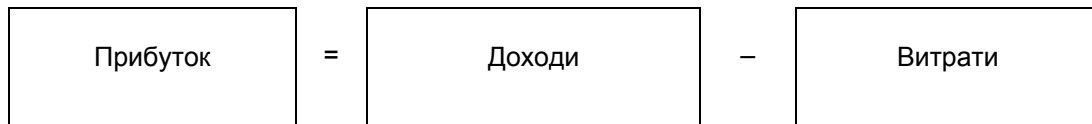
**ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ  
ГРУПИ АБВ  
ЗА РІК, ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ  
31 ГРУДНЯ 20X3р.  
(у тисячах грошових одиниць)**

	<b>20X3</b>	<b>20X2</b>
<b>Доход</b>	X	X
Собівартість реалізації	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Валовий прибуток	X	X
Інший операційний доход	X	X
Витрати на збут	(X)	(X)
Адміністративні витрати	(X)	(X)
Інші витрати	(X)	(X)
Фінансові витрати	(X)	(X)
Частка в прибутку асоційованих підприємств*	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Прибуток до сплати податків</b>	X	X
Витрати на податок на прибуток	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Прибуток за період</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Пов'язаний з:		
Власниками материнського підприємства	X	X
Часткою меншості	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

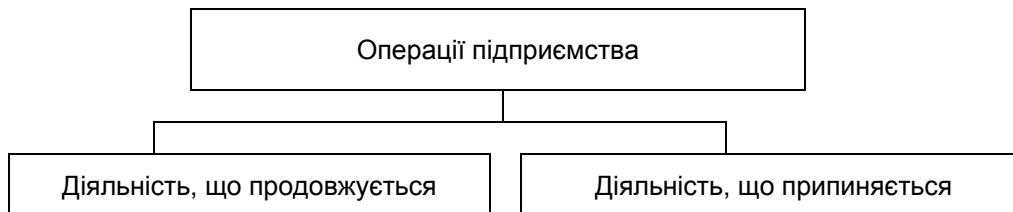
\* Дорівнює частці у прибутку асоційованих підприємств, пропорційній частці власності у капіталі асоційованого підприємства, тобто після вирахування податку на прибуток та частки меншості асоційованого підприємства

#### 2 ЗМІСТ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

- 2.1 Звіт про прибутки та збитки є звітом, в якому доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку/збитку. Від відображає результати операцій підприємства за певний період (як правило, за рік).



2.2 Визначення результатів діяльності ґрунтується на такій класифікації операцій підприємства:



### 3 ФОРМА ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

3.1 Звіт про прибутки та збитки має, як мінімум, містити рядки, які відображають такі суми:

- а) дохід;
- б) фінансові витрати;
- в) частку в прибутках і збитках асоційованих підприємств і спільних підприємств, інвестиції в які обліковуються за методом участі в капіталі;
- г) прибуток або збиток до оподаткування, визнаний від вибуття активів або погашення зобов'язань за діяльністю, яка припиняється;
- г) витрати на податок на прибуток; та
- д) прибуток або збиток.

Такі статті повинні бути розкриті у формі Звіту про прибутки та збитки як розподіл прибутку або збитку за період:

- а) прибуток або збиток, що належить частці меншості; та
- б) прибуток або збиток, що належить власникам материнського підприємства.

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

3.3 Підприємству слід подавати аналіз витрат з використанням класифікації за їх характером або за функцією на підприємстві у Звіті про прибутки та збитки або в примітках до Звіту про прибутки та збитки. Вибір методу аналізу витрат за їх характером або функцією (собівартістю реалізації) залежить від історичних та галузевих факторів, а також від характеру підприємства.

3.4 Додаткові статті, заголовки, проміжні суми слід надавати у Звіті про прибутки та збитки, якщо це вимагається МСБО або коли таке подання необхідне для правдивого відображення фінансової діяльності підприємства.

3.5 Можливі формати Звіту про прибутки та збитки надаються нижче.

Метод класифікації витрат за їх характером		Метод функціональної класифікації витрат або "собівартості реалізації"	
20X3		20X3	
Доход	X	Доход	X
Інший доход	X	Собівартість реалізації	(X)
Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X	Валовий прибуток	X
Використана сировина і матеріали	X	Інший доход	X
Витрати на амортизацію	X	Витрати на збут	(X)
Витрати на виплати працівникам	X	Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	X	Інші витрати	(X)
Усього витрати	(X)		
Прибуток	X	Прибуток	X

- 3.6 Підприємству, яке класифікує витрати за їх функціональним призначенням, слід розкривати додатково інформацію про характер цих витрат, включаючи амортизацію та витрати на виплати працівникам.

#### Вправа 1

Скласти Звіт про прибутки та збитки ВАТ "Оскар" за рік, який закінчився 31 грудня 2003р. за такою формою, яка була б прийнятною для оприлюднення та яка б відповідала МСБО. Поясніть, чому саме цей формат ви вибрали для складання Звіту про прибутки та збитки.

Нижче наданий пробний баланс ВАТ "Оскар", станом на 31 грудня 2003р.

	€'000	€'000
Адміністративні витрати	90	
Банк	11	
Податок на прибуток		20
Витрати на збут	60	
Дивіденди отримані		600
Інвестиції у необоротні активи	6,500	
Проміжні дивіденди	575	
Позика (до сплати у 2015р.)		200
Відсотки за позикою	24	
Обладнання - собівартість	900	
Обладнання - амортизація		440
Будівлі - собівартість	2,400	
Будівлі - амортизація		720
Нерозподілений прибуток		221
Закупки	2,027	
Реалізація		5,000
Акціонерний капітал – €0,50 прості акції		7,000
Запаси станом на 1 січня 2003р.	165	
Торгова кредиторська заборгованість		168
Торгова дебіторська заборгованість	417	
Зарплата – адміністрація	800	
Зарплата – збут	400	
	<u>14,369</u>	<u>14,369</u>

**Вправа 1 (продов.)**

- 1) Собівартість запасів за підсумками інвентаризації станом на 31 грудня 2003р. склала €167,000.
- 2) Будівлі були переоцінені до €2.5 млн. 1 січня 2003р. Директори вирішили включити цю оцінку до балансу. Ніяких інших операцій або коригувань не виникало з необоротними активами.
- 3) Будівлі слід амортизувати на 2% від собівартості або від переоціненої суми, а обладнання - на 20% за методом зменшення залишку. Сума амортизації була віднесена до витрат на збут.
- 4) Податок на прибуток за рік становив €270,000
- 5) Прибуток за фінансовий рік, який закінчився 31 грудня 2002р., становив €1.65 млн.
- 6) Директори оголосили, що дивіденди по закінченні року будуть складати €0.08 на акцію, але ніяких коригувань у звітах не було зроблено.

## ГЛАВА 5

### ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

#### 1 ВСТУП

- 1.1 У Звіті про зміни у власному капіталі для користувачів фінансових звітів наводиться додаткова інформація про зміни у власному капіталі за період між двома датами балансу. Наведений приклад формату “Звіту про зміни у власному капіталі” за МСБО 1 буде застосовуватись до річних фінансових звітів починаючи з 1 січня 2005 року або пізніше, проте його раніше застосування заохочується згідно з “Покращаннями до МСБО”, випущеними у грудні 2003р.

**ГРУПА АБВ**  
**ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ**  
**ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 20X2р.**  
(у тисячах грошових одиниць)

	Належить власникам підприємства				Усього	Частка меншості	Усього власного капіталу
	Акціонерний капітал	Інші резерви	Резерви переведення	Нерозподілений прибуток			
<b>Залишок на 31 грудня 20X1</b>	X	X	(X)	X	X	X	X
Зміни в обліковій політиці				(X)	(X)	(X)	(X)
Перерахований залишок	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Зміни в капіталі за 20X2</b>							
Прибуток від переоцінки нерухомості		X			X	X	X
Інвестиції, наявні для продажу:							
Прибутки/збитки від переоцінки, відображені у капіталі		(X)			(X)		(X)
Переведення до прибутку або збитку від продажу		(X)			(X)		(X)
Хеджування грошових потоків:							
Прибутки/збитки, відображені у капіталі		X			X	X	X
Переведені до прибутку або збитку за період		X			X	X	X
Переведені до первісної балансової вартості статей, які хеджувались		(X)			(X)		(X)
Курсові різниці від переведення закордонних операцій			(X)		(X)	(X)	(X)
Податок на прибуток за статтями, відображеними безпосередньо в капіталі або переведеними з капіталу		(X)	X		(X)	(X)	(X)
Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі		X	(X)		X	X	X
Прибуток за період				X	X	X	X
<b>Усього визнані доходи і витрати за період</b>		X	(X)	X	X	X	X
Дивіденди				(X)	(X)	(X)	(X)
Випуск акціонерного капіталу	X				X		X
Випуск опціонів на акції		X			X		X
<b>Залишок на 31 грудня 20X2, перенесений на початок наступного року</b>	X	X	(X)	X	X	X	X

**ГРУПА АБВ**  
**ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ**  
**ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 20X3р.**  
(у тисячах грошових одиниць)

	Належить підприємства		власникам материнського підприємства		Усього	Частка меншості	Усього власного капіталу
	Акціонерний капітал	Інші резерви*	Резерви переведення	Нерозподілений прибуток			
<b>Залишок на 31 грудня 20X2, перенесений зі звіту за попередній рік</b>	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Зміни в капіталі за 20X3</b>							
Збитки від переоцінки нерухомості		(X)			(X)	(X)	(X)
Інвестиції, наявні для продажу:							
Прибутки/збитки від переоцінки, відображені у капіталі		(X)			(X)		(X)
Переведення до прибутку або збитку від продажу		X			X		X
Хеджування грошових потоків:							
Прибутки/збитки, відображені у капіталі		X			X	X	X
Переведені до прибутку або збитку за період		(X)			(X)	(X)	(X)
Переведені до первісної балансової вартості статей, які хеджувались		(X)			(X)		(X)
Курсові різниці від переведення закордонних операцій			(x)		(X)	(X)	(X)
Податок на прибуток за статтями, відображеними безпосередньо в капіталі або переведеними з капіталу		X	X		X	X	X
Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Прибуток за період				X	X	X	X
<b>Усього визнані доходи і витрати за період</b>		(X)	(X)	X	X	X	X
Дивіденди				(X)	(X)	(X)	(X)
Випуск акціонерного капіталу	X				X		X
<b>Залишок на 31 грудня 20X3, перенесений на початок наступного року</b>	X	X	(X)	X	X	X	X

\*Інші резерви аналізуються за своїми компонентами, якщо вони суттєві

## 2 ЗМІСТ ЗВІТУ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

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

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{Залишок на рахунках} \\ \text{розділу "Власний} \\ \text{капітал"} \\ \text{на початок періоду} \end{array}} \pm \boxed{\begin{array}{l} \text{Зміни} \\ \text{у власному} \\ \text{капіталі} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Залишок на рахунках} \\ \text{розділу "Власний} \\ \text{капітал"} \\ \text{на кінець періоду} \end{array}}$$

## 3 ФОРМАТ ЗВІТУ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

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

- чистий прибуток або збиток за певний період;
- кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями; та

- в) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду.
- 3.2 Крім того, підприємству слід подавати в цьому звіті або в примітках до нього:
- а) операції щодо капіталу з власниками та виплати дивідендів власникам;
- б) сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на початок певного періоду та на дату балансу, а також зміни за період;
- в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожну зміну окремо.
- 3.3 Ці вимоги можна виконати двома шляхами – у вигляді Звіту про визнані інші прибутки та збитки або Звіту про зміни у власному капіталі.
- 3.4 Приклад формату Звіту про визнані інші прибутки наведено нижче:

**ГРУПА АБВ**  
**ЗВІТ ПРО ВИЗНАНІ ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ**  
**ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 20X3р.**  
(у тисячах грошових одиниць)

	20X3 Тис. €	20X2 Тис. €
Збитки від переоцінки нерухомості	(X)	X
Інвестиції, наявні для продажу:		
Прибутки/збитки від переоцінки, відображені у капіталі	(X)	(X)
Переведення до прибутку або збитку від продажу	X	(X)
Хеджування грошових потоків:		
Прибутки/збитки, відображені у капіталі	X	X
Переведені до прибутку або збитку за період	(X)	X
Переведені до первісної балансової вартості статей, які хеджувались	(X)	(X)
Курсові різниці від переведення закордонних операцій	(X)	(X)
Податок на прибуток за статтями, відображеними безпосередньо в капіталі або переведеними з капіталу	X	(X)
<b>Чистий прибуток, визнаний безпосередньо в капіталі</b>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
<b>Прибуток за період</b>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
<b>Усього визнані доходи і витрати за період</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Пов'язані з:		
Власниками материнського підприємства	X	X
Частці меншості	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
Вплив змін у обліковій політиці, пов'язаний з		
Власниками материнського підприємства		(X)
Часткою меншості		<u>(X)</u>
		<u>(X)</u>

- 3.5 Можлива форма Звіту про зміни у власному капіталі надається в розділі 1.1

### Вправа 1

ВАТ "Тут і там" складає звіти за рік, що закінчився 31 грудня 20X3 р. З балансу за попередній рік доступна така інформація.

На 31 грудня 20X2 р. кредитові залишки на рахунку премії за акціями становили €1,065,000, резерв переоцінки - €3,000,000 та нерозподілений прибуток - €980,000. Випущений акціонерний капітал становив 1,000,000 акцій вартістю €1 за одну акцію.

Протягом звітного року відбулися такі операції:

- 1) 400,000 акцій вартістю €1 за акцію було випущено в обмін на надходження грошових коштів у сумі €1,500,000;
- 2) Будівлю фабрики, переоцінену з €300,000 до €980,000 в 20X0р. продали за €1,640,000. До цього часу не було перерозподілу реалізованого прибутку.
- 3) Земельна ділянка, первісною собівартістю €50,000, переоцінена з €95,000 до €40,000.
- 4) Будівлю складу переоцінено з €642,000 до €933,000.
- 5) Зміну в обліковій політиці, згідно з якою прибуток попереднього року було завищено на €320,000, слід відобразити за МСБО 8.
- 6) За Звітом про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31 грудня 20X3р., прибуток до розподілу між акціонерами ВАТ становить €490,000 та оголошені дивіденди - €185,000.

Складіть проект звіту про зміни у власному капіталі станом на 31 грудня 20X3р. та проект звіту про визнані інші прибутки та збитки.

Стисло поясніть:

- а) мету звіту про визнані інші прибутки та збитки;
- б) наскільки користувач звітів зможе краще прийняти рішення, виходячи зі звіту про визнані інші прибутки та збитки (який є альтернативним за МСБО 1), ніж зі звіту про зміни у власному капіталі.

## ГЛАВА 6

### ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

#### 1 ВСТУП

- 1.1 Інформація про грошові потоки підприємства корисна тому, що надає користувачам фінансових звітів основу для оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та потреб підприємства щодо використання цих грошових коштів.
- 1.2 Інформація про грошові потоки покращує також зіставність звітності про результати операційної діяльності різних підприємств тому, що усуває вплив застосування різних облікових підходів до однакових операцій та подій. Звіт про рух грошових коштів – це єдиний, що складається на касовій основі.

#### Вправа 1

Порівняйте підходи до Звіту про прибутки та збитки і Звіту про рух грошових коштів, використовуючи наведені нижче дані і таблицю:

- а) у грудні отримані товари (на суму 1,000 євро), строк оплати за які - 31 січня;
- б) інші операційні витрати за січень склали 400 євро, з яких 300 євро були сплачені у січні, а 100 євро, що залишились, – у лютому;
- в) товари були продані у січні за 1,500 євро. Оплата за товари отримана в лютому.

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

1.3 Далі наведено приклад звіту про рух грошових коштів з МСБО 7.

**ГРУПА АБВ**  
**ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ**  
**ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ 31 грудня 20X3 р.**  
(у тисячах грошових одиниць)

	20X3р.	20X2р.
<b>Рух грошових коштів від операційної діяльності</b>		
Надходження грошових коштів від замовників	X	X
Грошові кошти, виплачені постачальникам і працівникам	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Грошові кошти від операцій	X	X
Сплачені відсотки	(X)	(X)
Сплачені податки на прибуток	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<i>Чисті грошові кошти від операційної діяльності</i>	X	X
<b>Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності</b>		
Придбання дочірнього підприємства X, за вирахуванням придбаних грошових коштів	(X)	(X)
Придбання основних засобів	(X)	(X)
Надходження від реалізації обладнання	X	X
Відсотки, одержані	X	X
Дивіденди, одержані	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності</i>	(X)	(X)
<b>Рух грошових коштів від фінансової діяльності</b>		
Надходження від випуску власного капіталу	X	X
Надходження від довгострокових позик	X	X
Плата за зобов'язання щодо фінансової оренди	(X)	(X)
Дивіденди, сплачені*	(X)	(X)
<i>Чисті грошові кошти, використані у фінансовій діяльності</i>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>Чисте збільшення грошових коштів та їхніх еквівалентів</b>	X	X
<b>Грошові кошти та їхні еквіваленти на початок періоду</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Грошові кошти та їхні еквіваленти на кінець періоду</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

\* Їх можна показати як рух грошових коштів від операційної діяльності

## 2 ЗМІСТ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1 Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про зміни у грошових коштах та їхніх еквівалентах на підприємстві протягом періоду, що є результатом операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок} \\ \text{грошових} \\ \text{коштів на} \\ \text{кінець} \\ \text{періоду} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок} \\ \text{грошових} \\ \text{коштів на} \\ \text{початок} \\ \text{періоду} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Рух} \\ \text{грошових} \\ \text{коштів від} \\ \text{операційної} \\ \text{діяльності} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Рух} \\ \text{грошових} \\ \text{коштів від} \\ \text{інвестиційної} \\ \text{діяльності} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Рух} \\ \text{грошових} \\ \text{коштів від} \\ \text{фінансової} \\ \text{діяльності} \\ \hline \end{array}$$

- 2.2 Грошові кошти складаються з готівки в касі та депозитів до запитання.
- 2.3 Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.
- 2.4 Приклади руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності:

**Операційна діяльність:**

- а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інші надходження;
- в) виплати грошових коштів постачальникам за товари та послуги;
- г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
- ґ) надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, анюїтети та інші види страхової допомоги;
- д) виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

**Інвестиційна діяльність:**

- а) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також такі, що пов'язані з капіталізованими витратами на розвиток та будівництво основних засобів самим підприємством;
- б) виплати грошових коштів для придбання (надходження від продажу) власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструмент, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);
- в) аванси грошовими коштами та позики (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою), надані іншим сторонам;
- г) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;
- ґ) виплати (надходження) 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.

**Фінансова діяльність:**

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

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

### 3 ФОРМА ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

- 3.1 Підприємству слід звітувати про рух грошових коштів від операційної діяльності, застосовуючи "прямий" або "непрямий" метод, як зазначено МСБО 7.
- 3.2 Далі наведена форма звіту про рух грошових коштів прямим методом, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень та валових виплат грошових коштів:

	€ ,000	€ ,000
Надходження грошових коштів від клієнтів	X	
Грошові кошти, виплачені постачальникам і службовцям	X	
Грошові кошти від операцій	X	
Сплачені відсотки	(X)	
Сплачені податки на прибуток	(X)	
Чисті грошові кошти від операційної діяльності		X

#### Вправа 2

ВАТ "Ласкаво просимо" розпочало свою діяльність 1 січня 20X3р. з довгострокової позики у сумі €60,000 та випуску акцій, що надало можливість мобілізувати €50,000. ВАТ придбало непоточні активи за грошові кошти у сумі €40,000 і протягом року до 31 грудня 20X3р. здійснило такі операції.

- а) Придбано у постачальників запасів на €31,000, заборгованість за які в сумі €2,500 не була погашена на кінець року.
- б) Заробітна плата працівникам та службовцям, сплачена грошовими коштами в сумі €15,000.
- в) Обсяг реалізації за рік становив €54,000. Дебіторська заборгованість на кінець року дорівнювала €6,700.
- г) Відсотки за позику за рік становили €4,800. На кінець року їх сплата за один місяць була прострочена.
- г) Перший внесок за позику здійснено у сумі €6,000.
- д) На 31 грудня оголошені дивіденди у сумі €3,000.

Складіть звіт про рух грошових коштів ВАТ "Ласкаво просимо" за рік до 31 грудня 20X3р., застосовуючи прямий метод.

3.3 За непрямим методом, чистий прибуток або збиток коригують на вплив операцій, які за характером є негрошовими, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень чи виплат грошових коштів, а також статей доходів чи витрат, що стосуються грошових потоків від інвестиційної чи фінансової діяльності.

3.4 Приклад подання звіту про рух грошових коштів непрямим методом:

	€000	€000
Чистий прибуток до оподаткування	X	
Коригування на:		
Амортизацію	X	
Збитки від курсових різниць	X	
Прибуток від інвестиційної діяльності	(X)	
Витрати на сплату відсотків	X	
Операційний прибуток до змін робочого капіталу	X	
Збільшення торгової та іншої дебіторської заборгованості	(X)	
Зменшення запасів	X	
Зменшення торговельної кредиторської заборгованості	(X)	
Грошові кошти, одержані від операцій	X	
Відсотки сплачені	(X)	
Податки на прибуток сплачені	(X)	
Чисті грошові кошти від операційної діяльності		X

### Вправа 3

Залишки на рахунках ВАТ "День Святого Валентина" за рік, що закінчився 31 грудня 20X3р., такі:

	20X3		20X2
	€' 000		€' 000
Непоточні активи			
Основні засоби	628		514
Поточні активи			
Запаси	214	210	
Дебіторська заборгованість	168	147	
Грошові кошти	<u>7</u>	<u>-</u>	<u>357</u>
	<u>389</u>		<u>871</u>
Капітал та резерви			
Акціонерний капітал (проста акція €1)	250		200
Премія за акціями	70		60
Резерв переоцінки	110		100
Нерозподілений прибуток	<u>314</u>		<u>282</u>
	744		642
Непоточні зобов'язання			
10% боргові цінні папери	80		50
Поточні зобов'язання			
Торговельна кредиторська заборгованість	136		121
Податок до сплати	39		28
Дивіденди до сплати	18		16
Овердрафт			<u>14</u>
	<u>1,017</u>		<u>871</u>

Звіт про прибутки та збитки  
за рік, що закінчився 31 грудня 20X3р.

	€' 000
Дохід від реалізації	600
Собівартість реалізації	<u>(319)</u>
Валовий прибуток	281
Інші витрати (включаючи амортизацію у сумі €42,000)	(186)
Сплачені відсотки	<u>(8)</u>
Прибуток до оподаткування	87
Податок	<u>(31)</u>
Прибуток після оподаткування	56
Дивіденди	<u>(24)</u>
Нерозподілений прибуток за рік	<u>32</u>

Вас додатково повідомили, що не було вибуття непоточних активів протягом року. Нові боргові цінні папери були випущені 1 січня 20X3р.

Складіть звіт про рух грошових коштів ВАТ "День Святого Валентина" за рік, що закінчився 31 грудня 20X3р. відповідно до МСБО 7.

**Вправа 4**

У таблиці нижче наведіть основні переваги та недоліки для користувачів різних методів подання Звіту про рух грошових коштів

Переваги:	Недоліки:



# ГЛАВА 7

## ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

### 1 ВСТУП

- 1.1 Фінансові звіти надають важливу інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства. Часто вони містять лише мінімальне розкриття інформації (лише кількісну інформацію) про деякі основні статті.
- 1.2 Проте існує багато іншої кількісної і, що є навіть важливішим, якісної інформації за кожним показником фінансових звітів. Наприклад, подробиці щодо:
- а) середовища діяльності;
  - б) ризиків, з якими стикається підприємство (зовнішніми та внутрішніми);
  - в) оцінки можливих наслідків таких ризиків;
  - г) облікової політики, застосованої до складання фінансових звітів;
  - ґ) зроблених облікових попередніх оцінок та припущень;
  - д) розподілу певних показників за статтями та коментарів про них;
  - е) наміри та зобов'язання підприємства;
  - є) значних подій після дати балансу, які можуть впливати на користувачів;
  - ж) іншої фінансової та нефінансової інформації.
- 1.3 Примітки до фінансових звітів надають користувачам додаткову інформацію, не розкриту в фінансових звітах (напр., розбивку агрегованих показників за статтями, т. і.) з метою “правдивого та справедливого подання” інформації.

### 2 ЗМІСТ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- 2.1 Примітки до фінансових звітів підприємства мають:
- а) подавати інформацію про основу складання фінансових звітів та конкретну облікову політику, обрану та застосовану до значних операцій та подій;
  - б) розкривати інформацію згідно з вимогами МСБО, що не розкрита в фінансових звітах;
  - в) надавати додаткову інформацію, не наведену у фінансових звітах, але необхідну для правдивого подання.

- 2.2 Примітки допомагають користувачам досягти розуміння фінансових звітів та порівняти їх з фінансовими звітами інших підприємств:

Примітки до фінансових звітів			
облікова політика		підтверджувальна інформація	розкриття іншої інформації
зазначення відповідності МСБО	виклад застосованої основи оцінки та облікової політики	для статей, наведених у кожному фінансовому звіті	включаючи непередбачені події, зобов'язання та розкриття іншої фінансової та нефінансової інформації

### 3 ФОРМАТ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- 3.1 Примітки до фінансових звітів можуть бути описового та цифрового характеру.

- 3.2 Приклад опису

Примітка 1. Облікова політика

Фінансові звіти складають відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Фінансові звіти складають за історичною собівартістю, зміненою на суму переоцінки основних засобів, ринкових цінних паперів та інвестиційної нерухомості.

- 3.3 Цифровий приклад

Дохід та витрати від фінансової діяльності (Примітка до статті Звіту про прибутки та збитки), млн. євро:

	2002р.	2001р.
<i>Дохід від інвестицій, наявних для продажу</i>		
Дохід від дивідендів	25	27
Відсотковий дохід	230	215
Інший дохід від фінансової діяльності	27	24
Прибутки та збитки від обміну валют	(29)	(25)
Витрати на відсотки	(43)	(82)
Інші фінансові витрати	(54)	(34)
Усього	<u>156</u>	<u>125</u>

- 3.4 Примітки до фінансових звітів слід подавати систематизовано. До кожної статті балансу, звіту про прибутки та збитки і звіту про рух грошових коштів слід робити перехресні посилання на будь-яку пов'язану з ними інформацію у примітках.

### Вправа 1

На 1 січня 20X3р. ВАТ “Вояж” мав такі основні засоби:

	Земля та споруди		Механізми та обладнання
	На правах власності	На правах оренди	
	€	€	€
Собівартість	392,000	770,000	840,000
Амортизація	(36,000)	(70,000)	(336,000)
Чиста балансова вартість	356,000	700,000	504,000
Зміни протягом 20X3р.			
Приріст	-	119,000	63,000
Витрати на ліквідацію	-	28,000	112,000
Амортизація на ліквідацію	-	7,000	56,000
Амортизація за рік (див. нижче)	-	70,000	140,000

12 січня 20X3р. земля та споруди на правах власності, які використовуються 10 років, були переоцінені до €602,000, з яких €140,000 - земля. Слід нарахувати амортизацію за весь рік, виходячи з незміненого 70-річного строку корисної експлуатації, що залишився, та ліквідаційної вартості €154,000 (у тому числі землі €140,000).

Складіть примітки до балансу ВАТ “Вояж” станом на 31 грудня 20X3р. про основні засоби відповідно до вимог МСБО 16.



## ГЛАВА 8

# ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКИ МІЖ ФІНАНСОВИМИ ЗВІТАМИ

### 1 ВСТУП

- 1.1 До складу фінансової звітності входять чотири звіти (Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про зміни у власному капіталі та Звіт про рух грошових коштів), а також примітки до них. Існує кілька взаємозв'язків між ними, про які мають знати користувачі. Саме через ці взаємозв'язки важливо, аби користувачі розглядали звіти та примітки не відокремлено, а враховували їхній поєднаний вплив.

### 2 БАЛАНС

- 2.1  $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал};$   
 $\text{Власний капітал} = \text{Акціонерний капітал} + \text{Нерозподілений прибуток};$
- 2.2  $\text{Нерозподілений прибуток} = \text{Прибутки попереднього періоду (нерозподілений прибуток на початок періоду)} + \text{Прибуток поточного періоду (чистий прибуток)}.$

### 3 ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ

- 3.1  $\text{Чистий прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати}$
- 3.2 Отже, Баланс взаємопов'язаний зі звітом про прибутки та збитки через чистий прибуток, що входить до складу власного капіталу. Проте підприємство може збільшити додатковий капітал або формувати резерви з нерозподіленого прибутку, або коригувати нерозподілений прибуток на початок періоду; в цьому випадку зміни нерозподіленого прибутку відрізнятимуться від показників чистого прибутку. Такі зміни показані у Звіті про зміни у власному капіталі.

### 4 ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

- 4.1  $\text{Власний капітал на кінець періоду} = \text{Власний капітал на початок періоду} + \text{Чистий прибуток за період} + \text{Зміна нерозподіленого прибутку на початок періоду} + \text{Зміни в капіталі}$
- 4.2 Отже, Звіт про зміни у власному капіталі взаємопов'язаний з Балансом та Звітом про прибутки та збитки.

## 5 ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

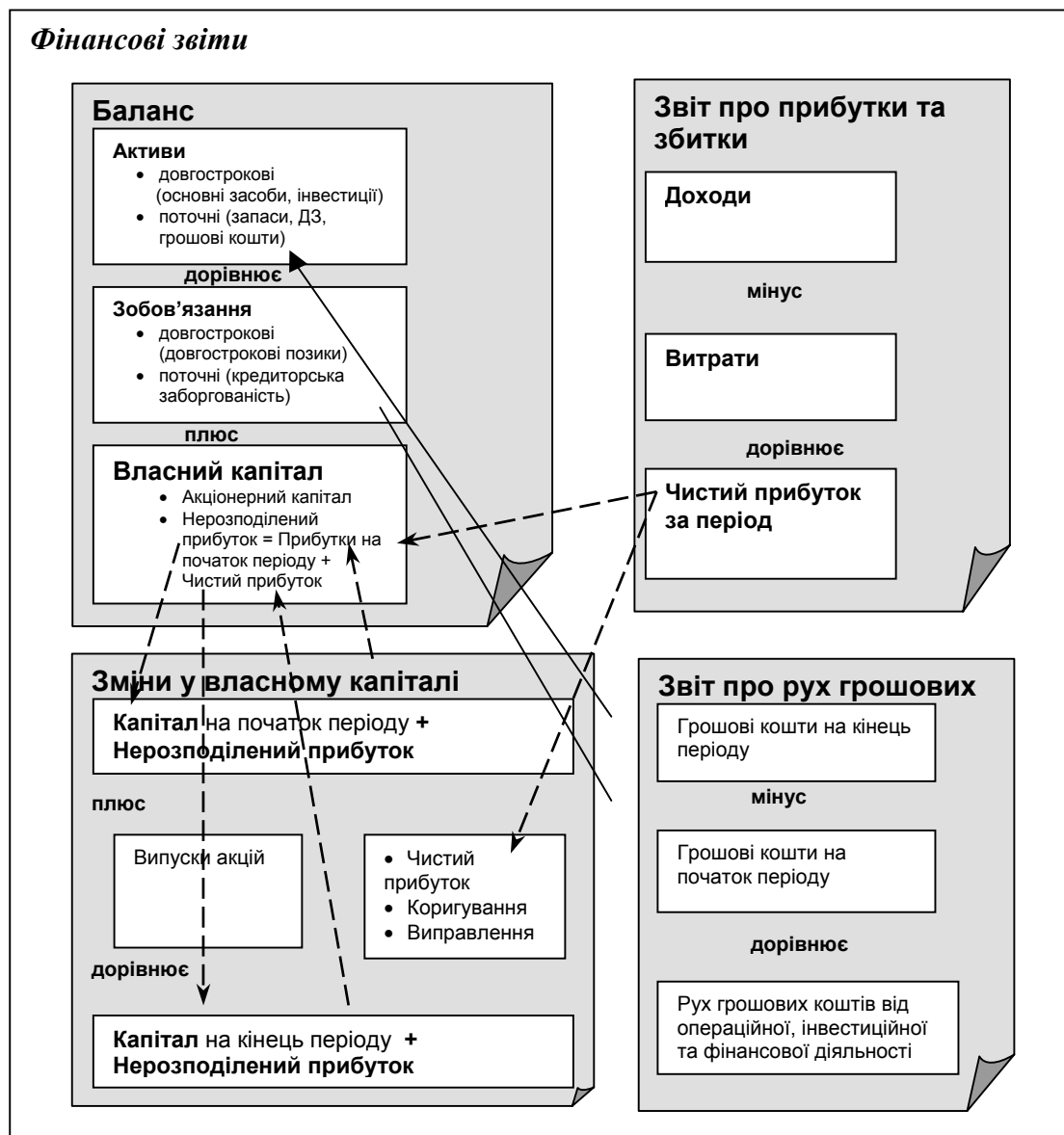
- 5.1 Звіт про рух грошових коштів показує рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
- 5.2 Згідно з прямим методом Звіт про рух грошових коштів пов'язаний з Балансом та Звітом про прибутки та збитки таким чином:

Залишок грошових коштів на кінець періоду (з Балансу) - Залишок грошових коштів на початок періоду (з Балансу) = Чистий прибуток за період (зі Звіту про прибутки та збитки) +/- Коригування +/- Зміни робочого капіталу (з Балансу) – Відсотки та податки сплачені +/- Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності +/- Рух грошових коштів від фінансової діяльності.

- 5.3 За непрямим методом Звіт про рух грошових коштів пов'язаний з Балансом та Звітом про прибутки та збитки таким чином:

Рух грошових коштів за період = Залишок грошових коштів на кінець періоду (з Балансу) - відповідні витрати/+доходи за період (зі Звіту про прибутки та збитки) – Залишок грошових коштів на початок періоду (з Балансу).

## 6 СХЕМА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ МІЖ ФІНАНСОВИМИ ЗВІТАМИ



### **Вправа 1**

Складіть Баланс та Звіт про зміни у власному капіталі ВАТ "Оскар" за рік, що закінчився 31 грудня 2003 р. на основі даних, наведених у Главі 4, Вправа 1. Вони мають бути підготовлені за формою, що відповідає вимогам МСБО, та до них слід додати примітки, наскільки ви маєте можливість скласти їх, виходячи з наданої інформації.

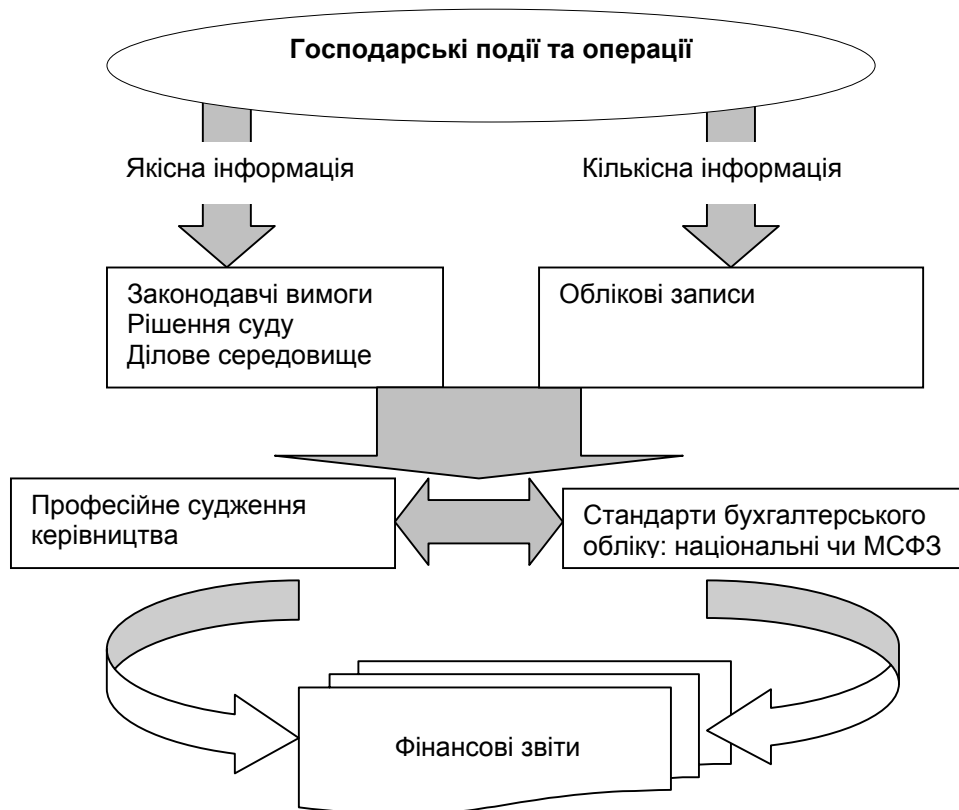


## ГЛАВА 9

# ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ, ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ТА ПОМИЛОК НА ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

### 1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

- 1.1 Фінансова звітність вимагає від управлінського персоналу здійснення професійного судження та пов'язана зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації про господарські події та операції.
- 1.2 Процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності наведений нижче.



- 1.3 Згідно з МСБО 8 (переглянутого у грудні 2003 року), облікова політика – це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.
- 1.4 Приклади облікової політики:
- а) оцінка запасів за формулою “перше надходження – перший видаток” (FIFO) або середньозваженої собівартості (WA);
  - б) визнання доходу (коли ризик володіння переходить до покупця або після першої податкової події);
  - в) визнання чи списання забезпечень.
- 1.5 Від облікової політики залежать цифрові дані, які потім використовуються у фінансових звітах. Розробка підприємством облікової політики відповідно до МСФЗ є відповідальністю бухгалтерів підприємства (щодо її розробки) та управлінського персоналу (щодо затвердження).
- 1.6 Управлінському персоналу слід обирати та застосовувати облікову політику підприємства таким чином, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам кожного застосовуваного МСФЗ та кожного тлумачення КТМФЗ. Якщо не існує конкретної вимоги, управлінському персоналу слід розробити політику, яка забезпечує надання у фінансових звітах інформації, що є:
- а) доречною для потреб прийняття рішень користувачами;
  - б) обґрунтованою щодо:
    - i) правдивого подання результатів, грошових потоків та фінансового стану підприємства;
    - ii) відображення економічної сутності подій та операцій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми;
    - iii) нейтральності, тобто відсутності упередження;
    - iv) обачності; та
    - v) повноти у всіх суттєвих аспектах.

## 2 ПЕРЕГЛЯД ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВОМ

- 2.1 Користувачам необхідно бути в змозі порівнювати фінансові звіти підприємства за певний період часу, щоби визначити тенденції фінансового положення, показники діяльності та грошові потоки. Тому, як правило, однакова облікова політики застосовується для кожного звітнього періоду.
- 2.2 Проте слід регулярно переглядати облікову політику з точки зору змін у нормативному та економічному середовищі, а також ділової діяльності та процесів на підприємстві, аби забезпечити їхню відповідність поточним обставинам.
- 2.3 Облікову політику слід змінювати лише у разі:
- а) якщо це вимагається стандартом або тлумаченням, або
  - б) якщо зміни призведуть до адекватнішого відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства.
- 2.4 Зміна облікової політики відображається ретроспективно. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компоненту власного капіталу на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перераховувати, коли це можливо.

- 2.5 Якщо зміна облікової політики має суттєвий вплив на поточний період чи будь-який попередній період, або може мати суттєвий вплив на подальші періоди, підприємству слід розкривати інформацію про таке:
- а) причини зміни;
  - б) суму коригування у поточному періоді та кожному періоді, відображеному в звітності;
  - в) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують періодам, включеним до порівняльної інформації; та
  - г) той факт, що порівняльну інформацію було перераховано або про неможливість це зробити.

### 3 ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ

- 3.1 Унаслідок невизначеності, притаманної підприємницькій діяльності, багато статей фінансової звітності не можуть бути точно визначені, а можуть бути тільки попередньо оцінені. Процес попередньої облікової оцінки включає судження, що базується на останній наявній інформації. Наприклад, може знадобитися оцінка:
- а) безнадійних боргів;
  - б) старіння запасів;
  - в) справедливої вартості фінансових активів і зобов'язань;
  - г) строків корисної служби чи очікуваної моделі споживання економічних вигід від активів, що амортизуються;
  - г) гарантійних зобов'язань.

Використання обґрунтованих попередніх оцінок є суттєвою частиною складання фінансових звітів і не знижує їхньої достовірності.

- 3.2 Оскільки попередні облікові оцінки базуються, як правило, на судженнях про очікувані результати та звичайно не підлягають конкретним процедурам контролю, досить ймовірно, що вони містять помилки.
- 3.3 Через важливість та суб'єктивний характер попередніх облікових оцінок, а також суб'єктивність та властиву неточність, бухгалтери чи технічний персонал, який відповідає за них, мають володіти значними аналітичними здібностями та глибоким розумінням діяльності. Тому, часто за визначення потрібних попередніх оцінок, а потім за нагляд, їх оцінювання чи перегляд несе відповідальність керівництво підприємства.
- 3.4 Хоча процес оцінювання буде різним на різних підприємствах або для різних оцінок на одному підприємстві, за суттю процеси міркування на підприємствах, пов'язані з обліковими оцінками, однакові у всіх випадках.

Ці процеси такі:

**Крок 1** – визначення суттєвих факторів, які, за очікуванням, можуть значно впливати на попередню оцінку. Фактори, які підприємство може розглядати при визначенні облікових попередніх оцінок, охоплюють фінансові та виробничі плани і політику, зміни в діяльності та галузі, минулі тенденції, поточні операції та економіку. Наприклад, підприємство планує припинити виробництво певного виду продукції або конкуренти розпочинають випуск подібної продукції, що може розглядатися як доречна підстава для оцінки чистої вартості реалізації запасів; несприятливі економічні умови можуть збільшувати суму безнадійної дебіторської заборгованості.

**Крок 2** - побудова припущень про доречні фактори. Припущення являють собою судження управлінського персоналу щодо найімовірніших обставин та подій, що стосуються суттєвих факторів. Наприклад, після визначення використання як доречного фактору в оцінюванні застаріння запасів, підприємство розробляє припущення стосовно ступеня використання, що є ознакою застаріння (наприклад, невикористання протягом останніх трьох місяців) та чистих сум, за які можна продати такі запаси (наприклад, десять відсотків від звичайної ціни реалізації).

**Крок 3** – застосування припущень та будь яких доречних даних для визначення суми оцінки. В прикладі попереднього кроку підприємство встановлює вартість запасів за допомогою а) припущень про суми чистої вартості реалізації та використання і б) статей запасів, що відповідають параметрам використання, визначеним в припущеннях.

3.5 Під час застосування припущень та доречних даних для визначення суми попередньої оцінки, підприємство може в деяких випадках застосувати модель. Наприклад, підприємство може визначити забезпечення сумнівних рахунків, застосовуючи певні норми у відсотках до залишків на рахунках дебіторської заборгованості, класифікований за строками погашення. В інших випадках підприємство може визначити облікові оцінки шляхом оцінки окремих статей, що складають залишок. Наприклад, підприємство може визначити забезпечення сумнівних рахунків, здійснивши оцінки окремих залишків на кожному рахунку клієнтів.

3.6 Складність процесу попередньої оцінки, як правило, змінюється пропорційно:

- а) наявності та достовірності доречних даних, на яких базується попередня оцінка;
- б) кількості припущень, які слід зробити;
- в) ступеня невпевненості, пов'язаної з припущеннями.

Попередня оцінка нарахування зобов'язання за споживання енергії – це приклад відносного простого процесу; оцінка забезпечення на гарантійне обслуговування чи повернення товарів - складніший.

3.7 Періодично підприємство оцінює обґрунтованість минулих облікових попередніх оцінок для підвищення обґрунтованості майбутніх оцінок. Наприклад, регулярне порівняння попередньо оцінених сум з подальшими результатами визначить обґрунтованість минулих попередніх оцінок та допоможе визначити, чи треба підприємству переглянути процеси попередньої оцінки.

За своїм характером, перегляд попередніх оцінок не призводить до коригувань визначення суттєвої помилки.

3.8 Інколи важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках зміна розглядається як зміна облікових оцінок із відповідним розкриттям інформації.

3.9 Приклади змін облікових оцінок:

- а) ставка відрахувань до резерву безнадійних боргів змінюється з 10% до 15% залишків торговельної дебіторської заборгованості;
- б) строки корисної експлуатації будівель змінили з 45 до 50 років;
- в) метод амортизації шляхом зменшення залишку змінили на прямолінійний.

3.10 Вплив змін попередніх облікових оцінок слід включати у визначення чистого прибутку чи збитку (або коригувати активи, зобов'язання чи капітал) у той період:

- а) коли відбулася зміна, якщо зміна впливає тільки на цей період, або
- б) коли відбулася зміна і в наступних періодах, якщо вона впливає на всі періоди.

- 3.11 Вплив зміни в обліковій оцінці слід включати до тієї самої статті звіту про прибутки та збитки, яка використовувалася раніше для оцінок.
- 3.12 Слід розкривати характер і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або які, за очікуваннями, суттєво впливатимуть на наступні періоди. Якщо недоцільно визначати суму, необхідно розкрити інформацію про цей факт.

#### **4 ПОМИЛКИ, ПРИПУЩЕНІ У ПОПЕРЕДНЬОМУ ПЕРІОДІ**

- 4.1 Помилки у складанні фінансових звітів одного або кількох попередніх періодів можуть розкриватися у поточному періоді. Помилки можуть виникати в результаті помилок у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, неправильної інтерпретації фактів, недогляду або шахрайства.
- 4.2 У окремих випадках помилка може мати настільки суттєвий вплив на фінансові звіти одного або кількох періодів, що ці фінансові звіти вже не можуть вважатися достовірними на дату їх випуску. Прикладом такої помилки може бути занесення до фінансових звітів попереднього періоду суттєвих сум незавершеного виробництва та дебіторської заборгованості щодо фіктивних контрактів, які не мають юридичної сили. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення порівняльної інформації або викладу додаткової прогнозовної інформації.
- 4.3 Виправлення помилок, припущених у попередні періоди, слід відрізнити від змін в облікових оцінках. За своєю суттю облікові оцінки є наближеними даними, які можуть вимагати перегляду з надходженням додаткової інформації. Наприклад, прибуток або збиток, визнані в результаті непередбаченої події, які не могли бути попередньо оцінені достовірно, не є виправленням помилки, припущеної у попередньому періоді.
- 4.4 Вимоги до розкриття інформації щодо помилок, припущених у попередні періоди, такі:
- а) суму виправлення помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, слід відображати у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду. В разі доцільності порівняльна інформація має перераховуватися;
  - б) у примітках до фінансових звітів повинні надаватися:
    - i) характер помилки, припущеної у попередній період;
    - ii) суму виправлення за поточний і за кожний з попередніх відображених у звіті періодів;
    - iii) суму виправлень на початок самого раннього з відображених періодів;
    - iv) недоцільність застосування ретроспективного перерахунку та її причини.

### Вправа 1

Зазначте, чи є наведені далі операції результатом змін в обліковій політиці, змін облікових оцінок або виправленням помилок попередніх періодів. Стисло наведіть причини своєї відповіді.

- А. Забезпечення на гарантійні рекламачії підприємства “Оріон”, які раніше оцінювали як 9 млн. €, переоцінюють у суму 18 млн. €, оскільки встановили, що в продукції виникає більше дефектів, ніж спочатку очікували.
  
- Б. Амортизація транспортних засобів підприємства “Мотор-парк” раніше нараховувалися за нормою 25% методом зменшеного залишку. Управлінський персонал прийняв рішення, що доцільнішим буде нарахування за нормою 20% прямолінійним методом, оскільки він краще відображає споживання вигід від експлуатації машин.
  
- В. Бухгалтер підприємства виявив, що запаси були завищені в попередньому періоді, оскільки електронна таблиця, за допомогою якої визначали підсумок, неправильно додала дані до загальної вартості запасів. Сума завищення становила €2,500, що не було достатньо суттєвим, аби виникли сумніви щодо вартості запасів на той час.
  
- Г. ВАТ “Буд-Сервіс” попередньо капіталізувало витрати на позики як складову частину витрат на будівництво певних основних засобів. Було прийняте рішення, що доцільніше відносити витрати на позики до витрат тоді, коли вони понесені.

## ГЛАВА 10

# РОЗБІЖНОСТІ МІЖ МСБО ТА П(С)БО

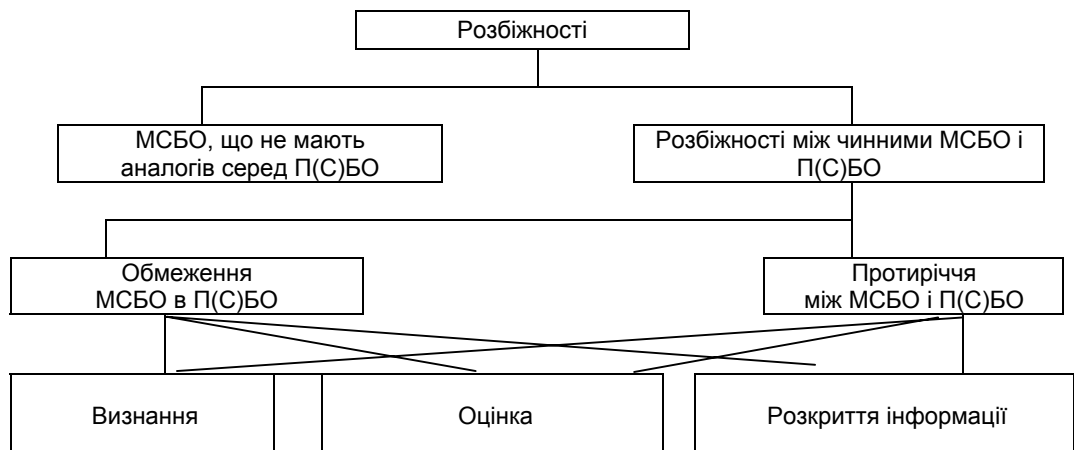
### 1 СТАТУС П(С)БО

1.1 П(С)БО були розроблені відносно недавно й значною мірою ґрунтуються на МСБО. П(С)БО схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України і їх слід застосовувати до складання звітності підприємствами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Протягом 2000р. і 2001р. набрали чинності двадцять п'ять П(С)БО. У даний час продовжується робота над новими П(С)БО. У 2003 р. прийняті два нові П(С)БО – “Виплати працівникам” і “Діяльність, що припиняється”.

Незважаючи на те, що всі П(С)БО ґрунтуються на МСБО, вони не тотожні, а значні зміни, внесені до чинних МСБО РМСБО у грудні 2003 року, поглибили існуючі розбіжності.

1.2 Класифікацію основних розбіжностей між МСБО та П(С)БО наведено на рисунку нижче .



## 2 МСБО, ЩО НЕ МАЮТЬ АНАЛОГІВ СЕРЕД П(С)БО

2.1 Нижче наведені МСФЗ (МСБО), що на даний час не мають відповідних їм П(С)БО:

МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності”;  
МСФЗ 2 “Виплата на основі акцій”;  
МСБО 14 “Звітність за сегментами”;  
МСБО 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення”;  
МСБО 36 “Зменшення корисності активів”;  
МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”;  
МСБО 41 “Сільське господарство”.

2.2 У наступних розділах розглядатимуться три найсуттєвіших МСБО. Обговорюються також вимоги МСБО 19 (“Виплати працівникам”) та МСБО 35 (“Діяльність, що припиняється”), українські аналоги яких були прийняті нещодавно.

МСФЗ 1 “Перше прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності” розглядається як основа трансформації фінансових звітів за П(С)БО у фінансові звіти за МСБО.

## 3 РОЗБІЖНОСТІ МІЖ ЧИННИМИ МСБО ТА П(С)БО

3.1 Порівняння загальних вимог до складання фінансових звітів

Чинні П(С)БО ґрунтуються на МСБО. Однак у П(С)БО відсутні деякі концепції та якісні характеристики подання фінансових звітів. Наприклад, у П(С)БО 1 безпосередньо не розкриті суттєві концепції складання фінансових звітів, такі, як правдиве і справедливе подання. Такі принципи, як суттєвість, агрегування, згортання і надання порівняльної інформації при складанні фінансових звітів застосовуються тільки частково.

Зокрема:

- а) Згідно з МСБО, кожен суттєвий статтю у фінансових звітах необхідно подавати окремо; несуттєві суми слід поєднувати з сумами, подібними за характером і функціональним призначенням. Дане питання порушується в П(С)БО, але фактично не знаходить свого застосування на практиці, оскільки форми фінансових звітів встановлені і затверджені Міністерством фінансів;
- б) Порівняльну інформацію слід включати до інформації оповідального й описового характеру, якщо вона є суттєвою для розуміння фінансових звітів поточного періоду. Порівняльні показники, що наводяться при розкритті інформації у фінансових звітах, допомагають користувачам правильно оцінити результати діяльності підприємства за період, що підвищує рівень впевненості при прийнятті рішень. Однак відповідно до П(С)БО розкриття порівняльної інформації у Примітках до фінансових звітів не є обов'язковою вимогою;
- в) МСБО 1 містить роз'яснення щодо того, в яких випадках підприємство може відхилятися від вимог МСБО з метою досягнення справедливого подання інформації у фінансових звітах. У П(С)БО такі інструкції відсутні. Таким чином, існує ймовірність того, що інтерпретація справедливого подання в контексті П(С)БО й інтерпретація справедливого подання в контексті МСБО відрізняться;
- г) П(С)БО передбачають тільки один обов'язковий формат для подання фінансових звітів, що виключає можливість агрегування і згортання. МСБО передбачають гнучкіший формат подання фінансових звітів, що дозволяє відображати конкретні особливості підприємства і запобігає накопиченню недоречної інформації. Формат МСБО надає користувачам доречнішу для прийняття рішень інформацію.

### Вправа 1

П(С)БО передбачають тільки один обов'язковий формат для подання фінансових звітів. Чи не суперечить це концепції правдивого та справедливого подання? Якщо так, то чому?

### Вправа 2

Інша операційна діяльність підприємства ВАТ "Технологія" складається з надання послуг Інтернету і телеграфу.

У таблиці подані основні показники операційної діяльності підприємства за 2003р.:

Статті	2003	
	тис. грн.	%
<u>Доходи</u>		
Основна діяльність	2,560,000	92.5
Інша операційна діяльність		
Інтернет	110,000	4
Телеграф	<u>98,000</u>	<u>3.5</u>
Усього:	<u>2,768,000</u>	<u>100</u>
<u>Собівартість реалізації</u>		
Основна діяльність	2,480,000	93
Інша операційна діяльність		
Інтернет	103,000	4
Телеграф	<u>85,421</u>	<u>3</u>
Усього:	<u>2,668,421</u>	<u>100</u>

П(С)БО не дозволяють згортання сум інших операційних прибутків та витрат, тому вони розкриватимуться окремо у звіті про фінансові результати.

За МСБО 1 несуттєві статті доходів і витрат можна згортати, якщо це дозволено стандартами. Таким чином, у Звіті про прибутки і збитки відобразатиметься згорнута сума прибутку від іншої діяльності – 19,579,000 грн.

- А. Складіть витяги зі Звіту про прибутки та збитки за МСБО 1 та відповідно до П(С)БО 3 на основі поданих вище даних.
- Б. Який підхід є прийнятнішим для користувачів і чому саме?

### 3.2 Обмеження облікових підходів

Багато МСБО має відповідні аналоги серед П(С)БО. Проте, дуже часто відповідні П(С)БО не містять усієї докладної інформації, що наведена в еквівалентних МСБО. Такі розбіжності називають обмеженнями П(С)БО у порівнянні з МСБО. В основному такі обмеження стосуються відсутності в П(С)БО дозволених МСБО альтернативних підходів, а також відсутності в П(С)БО деяких вимог до розкриття інформації.

### 3.3 Обмеження облікових підходів

Одними з найпомітніших обмежень вимог МСБО є те, що для визнання й оцінки певних елементів фінансових звітів у МСБО передбачено кілька облікових підходів – базовий і дозволений альтернативний, у той час як у П(С)БО – тільки один можливий підхід. Проте слід відмітити, що тенденцією в МСБО, як це показують останні зміни, є відмова від дозволеного альтернативного підходу.

Прикладом таких обмежень є підхід до обліку витрат на позики:

МСБО 23 “Витрати на позики”	П(С)БО 16 “Витрати”
Базовий підхід	
Витрати на позики необхідно визнавати в тому періоді, в якому вони були фактично понесені.	Витрати на позики необхідно визнавати в тому періоді, в якому вони були фактично понесені.
Дозволений альтернативний підхід	
Витрати на позики, що безпосередньо пов'язані з придбанням, будівництвом чи виробництвом кваліфікованого активу, необхідно капіталізувати як складову частину собівартості даного активу. Сума витрат на позики, що підлягає капіталізації, визначається відповідно до цього стандарту.	Відсутній за П(С)БО.

#### Вправа 3

З метою фінансування двох активів, на будівництво яких, як очікується, знадобиться один рік, ВАТ “Натуральні продукти” 1 січня 20X3р. взяло кредит у розмірі 15 млн. грн. Будівництво розпочалося протягом 20X3р. Кредит був отриманий 1 січня 20X3р. і використовувався з одночасним інвестуванням тимчасово вільних коштів у такий спосіб:

	Актив А млн. грн.	Актив Б млн. грн.
1 січня 20X3р.	2.5	5.0
1 липня 20X3р.	2.5	5.0

Ставка відсотків за позикою становила 9%, і підприємство “Натуральні продукти” змогло інвестувати надлишкові ресурси під 7%.

Не беручи до уваги складні відсотки й оподаткування, визначте вплив усього вищевикладеного на Звіт про прибутки та збитки і на Баланс за 20X3р. згідно з МСБО, а також згідно з дозволеним альтернативним підходом МСБО 23.

3.4 Обмеження вимог до розкриття інформації

П(С)БО мають дещо обмежені вимоги щодо розкриття інформації. Це позбавляє користувачів фінансових звітів, складених за П(С)БО, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень.

Прикладом обмеженості вимог до розкриття інформації в П(С)БО є розкриття інформації про нематеріальні активи.

МСБО 38 “Нематеріальні активи”	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”
Вимагає, щоб підприємства окремо розкривали інформацію про нематеріальні активи, створені самим підприємством, та інші нематеріальні активи.	Дана вимога відсутня.

**Вправа 4**

Відповідно до Форми 5 “Примітки до річних фінансових звітів”, Таблиця 1 “Нематеріальні активи”, українські підприємства повинні розкривати інформацію лише про валову балансову вартість внутрішньо генерованих (створених самим підприємством) активів на кінець року.

Приклад витягів з приміток до фінансових звітів згідно з МСБО наведено далі.

Нематеріальні активи

	Видатки на розробку Тис. €	Гудвіл Тис. €	Усього Тис. €
Чиста балансова вартість на 1 січня 20X3р.	X	X	X
Видатки	X	X	X
Нарахування на амортизацію	(X)	(X)	(X)
Чиста балансова вартість на 31 грудня 20X3р.	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
На 31 грудня 20X3р.			
Собівартість	X	X	X
Накопичена амортизація	(X)	(X)	(X)
Чиста балансова вартість	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
На 31 грудня 20X2р.			
Собівартість	X	X	X
Накопичена амортизація	(X)	(X)	(X)
Чиста балансова вартість	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

Порівняйте підходи за П(С)БО та МСБО. Котрий з підходів є прийнятнішим для користувачів та чому саме?

### Вправа 5

Розгляньте витяг із Приміток до фінансових звітів підприємства “JKX Oil & Gas plc”, складених за рік, що закінчився 31 грудня 2000р.

Примітка 1. Облікові політики

Фундаментальна невизначеність

На фінансовий стан групи та її основного дочірнього підприємства – Полтавську нафтопереробну компанію (ПНК) продовжує впливати податкове та фінансове середовище в Україні. Активи, що знаходяться в Україні, становлять приблизно 58% усіх активів групи.

Україна – це країна з ринковою економікою, що розвивається. Практика ведення бізнесу і законодавство України щодо банківських операцій, операцій з іноземною валютою й оподаткування постійно змінюються, оскільки уряд прагне управляти економікою. Ризики, властиві веденню бізнесу в ринковій економіці, що розвивається, включають, крім усього іншого, несталість фінансових ринків й економіки в цілому. Невизначеність розвитку податкового та правового середовища, а також труднощі, пов'язані з послідовним застосуванням чинних законів, інших нормативно-правових актів, продовжуються.

Усі ці невизначеності можуть впливати на операції та фінансовий стан Групи. Крім інформації про сумнівну дебіторську заборгованість, що була розкрита, фінансові звіти Групи станом на 31 грудня 2000р. і за рік, що закінчився на цю дату, не містять жодних коригувань, які б відображали можливий майбутній вплив зазначених невизначеностей на очікуване відшкодування і класифікацію активів або на суми чи класифікацію зобов'язань, що можуть виникнути внаслідок такої невизначеності.

Яким чином примітка щодо невизначеності у фінансових звітах “JKX Oil & Gas plc” може вплинути на думку користувачів?

### 3.5 Протиріччя між МСБО і П(С)БО

Крім обмежень, є також кілька протиріч між чинними П(С)БО і відповідними їм МСБО. Протиріччя пов'язані з тим, що деякі вимоги або підходи, викладені в П(С)БО, відрізняються чи суперечать вимогам і підходам, яких вимагають МСБО.

Яскравий приклад таких протиріч – підхід до нарахування амортизації. П(С)БО 7 (“Основні засоби”) пропонує п'ять методів амортизації і, як альтернативу, дозволяє використання методів амортизації, передбачених податковим законодавством.

МСБО 16 (“Основні засоби”) пропонує застосовувати різноманітні методи амортизації до суми активу, що підлягає амортизації, протягом строку корисної експлуатації цього активу. Згідно з МСБО метод амортизації має відображати модель, за якою економічні вигоди від активу споживаються підприємством. У цьому випадку, податкові методи амортизації можуть бути недоречними, оскільки вони призначені для цілей оподаткування.

### Вправа 6

Підприємство “Натуральні продукти” придбало кілька малоцінних необоротних активів. Собівартість цих активів становила 350 тис. грн. Оскільки підприємство складає фінансову звітність відповідно до вимог П(С)БО, головний бухгалтер виділила ці активи в окрему групу в розділі основних засобів.

Згідно з П(С)БО, окрім інших, існують 2 можливих підходи до спрощеної амортизації малоцінних непоточних активів:

а) 50% у першому місяці використання активів та 50% - у місяці вибуття активів;

або

б) 100% - у першому місяці використання активів.

Керівництво підприємства затвердило другий підхід.

Малоцінні активи вартістю 200 тис. грн. були введені в експлуатацію протягом поточного періоду. Отже, операційні витрати звітного періоду включають нараховані амортизаційні витрати, які дорівнюють собівартості активів, введених в експлуатацію протягом року (тобто 200 тис. грн.). Собівартість малоцінних необоротних активів, які відобразатимуться в розділі непоточних активів на кінець року, становитиме, відповідно, 150 тис. грн.

Строк корисної експлуатації цих активів дорівнює 3 рокам. Підприємство вважає, що прямолінійний метод амортизації найкраще відображає спосіб використання цих активів.

Яку суму витрат на амортизацію слід відобразити в Звіті про прибутки та збитки, складеному відповідно до МСБО?



## ГЛАВА 11

# МСБО 36 “ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ”

### 1 ВСТУП

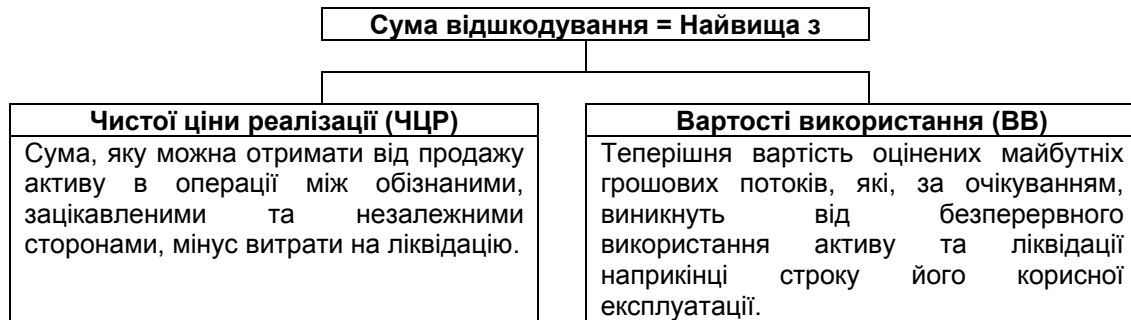
- 1.1 Метою цього Стандарту є визначення процедур, які підприємство застосовує для забезпечення обліку всіх активів за сумою, не більшою, ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою, більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як такий, корисність якого зменшилась, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб підприємство визнавало збиток від зменшення корисності. Стандарт також визначає, коли підприємству слід сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати певну інформацію про активи, корисність яких зменшилась.
- 1.2 Цей Стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком тих, що надані в таблиці нижче.

Виключення з застосування МСБО 36

Види активів, до яких не застосовується МСБО 36	Відповідні МСБО, до яких застосовуються правила обліку зменшення корисності
Запаси	МСБО 2
Активи, які виникають від будівельних контрактів	МСБО 11
Відстрочені податкові активи	МСБО 12
Активи, які виникають від виплат працівникам	МСБО 19
Фінансові активи	МСБО 32
Інвестиційна власність, яка визначається за справедливою вартістю	МСБО 40
Біологічні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю і які визначаються за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на торгових точках	МСБО 41

## 2 ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ

- 2.1 Сума відшкодування є вищою з двох оцінок: чистої ціни реалізації активу або його вартості використання.



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

**Вправа 1**

Який стандарт слід використовувати для оцінки відшкодування балансової вартості таких активів:

Актив	Стандарт, що застосовується
Патент	
Готова продукція	
Від’ємна сума пенсійного зобов’язання	
Обладнання, що використовується у виробничому процесі	

- 2.3 Коли неможливо оцінити суму відшкодування окремого активу, підприємству слід визначати суму відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої від належить.
- 2.4 **Одиниця, яка генерує грошові кошти (ОГГК)** – це найменша група активів, яку можна ідентифікувати, і яка генерує надходження грошових коштів унаслідок безперервного використання, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.
- 2.5 Підприємству слід оцінювати на кожну дату балансу чи є будь-які ознаки зменшення корисності активу.
- 2.6 Приклади подій, що вказують на зменшення корисності:

Внутрішні джерела	Зовнішні джерела
а) застаріння або фізичне пошкодження активу; б) наявність внутрішніх свідчень про те, що економічна ефективність активу буде гіршою, ніж очікувана; в) суттєві негативні зміни, які мали вплив на підприємство, включаючи плани припинити або реструктурувати діяльність за допомогою активу або ліквідація активу раніше очікуваної дати.	а) значне зниження ринкової вартості активу; б) негативні зміни у технологічному, ринковому або правовому середовищі, в якому діє підприємство; в) збільшення ринкових відсоткових ставок або ринкових ставок доходу; г) балансова вартість чистих активів перевищує ринкову капіталізацію.

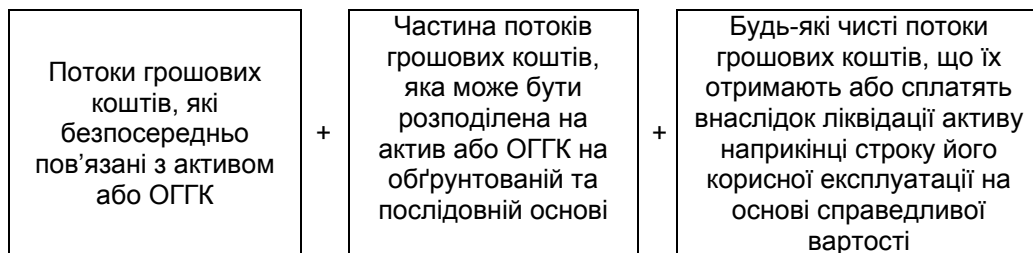
### Вправа 2

Вкажіть, чи є наведені показники зменшення корисності зовнішніми, внутрішніми або зовсім не є ними відповідно до МСБО 36:

Показник	Внутрішній/Зовнішній/ Не показник
Фізичне пошкодження активу внаслідок терористичного акту	
Значні зміни факторів середовища, які мають негативний вплив на підприємство	
Збільшення ринкової ставки доходу, яка використовується для розрахунку вартості використання активу	
Збільшення амортизаційних відрахувань внаслідок збільшення виробництва продукції	
Витрати на ремонт вище очікуваних	

## 3 РОЗРАХУНОК ВАРТОСТІ ВИКОРИСТАННЯ

- 3.1 Грошові надходження і вибуття грошових коштів слід оцінювати для активів або ОГГК унаслідок безперервного використання активу в їх поточному стані, включаючи:



- 3.2 Вони мають включати очікувані грошові надходження або вибуття грошових коштів від:
- майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання;
  - майбутніх капітальних витрат, які покращать або збільшать корисність активу або ОГГК стосовно його первісно оціненого рівня ефективності;
  - фінансової діяльності;
  - сплати податку на прибуток або інших платежів.
- 3.3 Ставка дисконту для обчислення вартості використання має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, характерні для активу.

### Вправа 3

Підприємство “Корчма” має патент на нову технологію. Первісна вартість патенту становила 390 000 грн. За очікуванням керівництва “Корчми” строк корисного використання патенту дорівнюватиме 3 рокам. Був обраний прямолінійний метод амортизації. Очікується, що протягом строку корисного використання попит на продукцію, виготовлену за цією технологією, виросте на 3% на рік.

Підприємство не очікує від патенту значного надходження грошових коштів після закінчення строку його корисної експлуатації.

Грошові потоки від реалізації продукції, виготовленої за цією технологією, протягом першого року дорівнювали 100 000 грн.

Ставка додаткових позик підприємства дорівнює 12%.

Обчисліть вартість використання і збитки від зменшення корисності.

Додаткова інформація  
Теперішня вартість одиниці

Період	12%
1	0,89286
2	0,79719
3	0,71178

## 4 РОЗПОДІЛ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ДЛЯ ОГГК

4.1 У випадку відсутності очевидного зменшення корисності конкретних активів у рамках ОГГК для зменшення балансової вартості активів одиниці збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) по-перше, на гудвіл, розподілений на цю одиницю;
- б) потім на пропорційній основі на інші активи одиниці, базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці.

4.2 Вартість активу не слід зменшувати нижче його суми відшкодування або нуля. Суму збитку від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці.

### Вправа 4

Визначте, що є одиницею, яка генерує грошові кошти для магазину “Мінімарт”.

“Мінімарт” належить до мережі магазинів роздрібної торгівлі “Максімарт”. Всі свої операції, пов’язані з роздрібною торгівлею, “Мінімарт” здійснює через закупівельний центр “Максімарт”. Рішення щодо політики ціноутворення, маркетингу, реклами і управління персоналом (за винятком найму касирів і продавців, що робить “Мінімарт”) приймаються “Максімартом”. Також “Максімарт” володіє 5 іншими (як “Мінімарт”) магазинами у місті, хоча в різних районах, і 20 магазинами в інших містах. Управління всіма магазинами здійснюється таким же чином, як “Мінімартом”. “Мінімарт” і 5 інших магазинів були придбані 5 років тому і був визнаний гудвіл внаслідок придбання.

### Вправа 5

Обчисліть збиток від зменшення корисності і визначте, яким чином його слід розподілити на активи одиниці, яка генерує кошти у країні А.

Підприємство “М” придбала підприємство “Q” за €20 млн. чотири роки тому. Підприємство “Q” має три підрозділи у трьох країнах, кожний з яких є одиницею, яка генерує грошові кошти. При придбанні дані щодо країни А були такими:

- а) вартість придбання - €6 млн.;
- б) справедлива вартість ідентифікованих активів - €4 млн.;
- в) гудвіл - €2 млн.

Амортизаційні витрати нараховувалися за прямолінійним методом протягом 20 років без залишкової вартості.

Наприкінці 4-го року були запроваджені урядові обмеження на експорт, що зменшило виробництво у країні А на 50%. Чисту ціну продажу одиниці, яка генерує кошти у країні А, неможливо визначити, оскільки малоймовірно, що є покупець, готовий придбати всі активи цієї одиниці. Вартість використання одиниці у країні А складає €2,73 млн.

## 5 ВИЗНАННЯ ЗБИТКІВ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

### 5.1 Підхід до збитків від зменшення корисності:

Тип активу	Відповідний підхід до збитку від зменшення корисності
Активи, відображені за історичною собівартістю (базовий підхід за МСБО 16)	Збиток від зменшення корисності активу слід визнавати як витрати у Звіті про прибутки та збитки.
Переоцінені активи (дозволений альтернативний підхід за МСБО 16)	Збитки від зменшення корисності слід визнавати згідно з відповідними правилами МСБО, що застосовується (МСБО 16 “Основні засоби”). Сума зменшення корисності спочатку зменшує дооцінку певного активу, а будь-який залишок суми зменшення корисності визнається як витрати у Звіті про прибутки та збитки.

### Вправа 6

Згідно з своєю обліковою політикою ВАТ “Назавжди” використовує дозволений альтернативний підхід за МСБО 16 щодо переоцінки землі та споруд. Земля і споруди не є власністю спеціального призначення. Їх балансова вартість - €150 000, включаючи дооцінку €22 000. У результаті проведеної переоцінки були отримані такі дані.

Ринкова вартість	€125 000
Амортизована вартість заміщення	€120 000
Сума відшкодування	€127 000

Директори вважають, що у фінансовій звітності слід відобразити нову оцінку, але не впевнені, яку саме з вищенаведених.

Ніякі інші статті землі та споруд не потребують переоцінки наприкінці року.

Надайте пораду директорам і вкажіть, який подвійний запис слід застосувати.

- 5.2 Після визнання збитку від зменшення корисності амортизаційні відрахування активу слід скоригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу за вирахуванням його залишкової вартості протягом періоду його корисного використання, що залишився.

## 6 СТОРНУВАННЯ ПОПЕРЕДНЬОГО ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

- 6.1 Збільшена балансова вартість активу внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності має не перевищувати балансову вартість, яку б визначили (за вирахуванням амортизації), якби збиток від зменшення корисності активу не визнали в попередні роки.
- 6.2 Збиток від зменшення корисності активу, визнаний в попередні роки, **слід сторнувати, якщо і тільки якщо** змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності.
- 6.3 Правила сторнування

Окремі активи	Сторнування збитку від зменшення корисності слід негайно визнавати як прибуток у Звіті про прибутки та збитки, якщо актив не відображають за переоціненою сумою згідно з іншим МСБО. В цьому випадку застосовуються правила цього МСБО.
Одиниці, які генерують грошові кошти	Підхід до сторнування збитків від зменшення корисності має бути точно протилежним до підходу щодо первісного визнання, забезпечуючи те, що вартість активів не перевищуватиме самого низького значення суми їх відшкодування або балансової вартості (після вирахування амортизаційних нарахувань), якби збитків від зменшення корисності не було.
Гудвіл	Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не слід сторнувати в наступному періоді, якщо: <ul style="list-style-type: none"> <li>а) збиток від зменшення корисності не спричинений конкретною зовнішньою подією виняткового характеру, повторення якої не очікується;</li> <li>б) не відбулися подальші зовнішні події, які б змінили вплив цієї події на протилежний.</li> </ul>

### Вправа 7

Обчисліть сторнування збитку від зменшення корисності.

Внаслідок виробництва більш високотехнологічного продукту конкурентом, відбулося зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і включає фабрику, завод, обладнання і т.і., а також пов'язаний з цим придбаний гудвіл. Сума відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, зменшився до €60 млн., в результаті чого збиток від зменшення корисності дорівнював €80 млн. і був розподілений таким чином:

	Балансова вартість	
	до зменшення корисності, € млн.	після зменшення корисності, € млн.
Гудвіл	40	-
Патент (без ринкової вартості)	20	-
Матеріальні непоточні активи	80	60
Усього	140	60

По закінченні трьох років на підприємстві було зроблено технологічне відкриття, і вартість відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, збільшилась до €90 млн. Балансова вартість матеріального непоточного активу за умов відсутності зменшення корисності дорівнювала б €70 млн.

## 7 РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

7.1 Для кожного класу активів у фінансових звітах слід розкривати:

- а) суму збитків від зменшення корисності, визнаних у звіті про прибутки та збитки протягом періоду, а також статті, на які ця сума вплинула;
- б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у звіті про прибутки та збитки протягом періоду, а також статті, на які ця сума вплинула;
- в) суму збитків від зменшення корисності, визнаних безпосередньо в капіталі протягом періоду;
- г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду.

7.2 Для суттєвих збитків від зменшення корисності або сторнувань збитків:

- а) події та обставини;
- б) суму;
- в) тип активу або одиниці, яка генерує грошові кошти;
- г) для первісних збитків чи дорівнює сума відшкодування чисту ціну реалізації або вартість використання (і деталі основи ціни реалізації або дисконтної ставки відповідно).

7.3 Приклад розкриття інформації наданий нижче. Це витяг з фінансових звітів, складених групою Байер за 2002 фінансовий рік.

Примітка “Основні засоби”

“Основні засоби відображаються за вартістю придбання або будівництва. Активи, які можуть бути виснажені, амортизуються протягом очікуваного періоду їх корисного використання. Списання здійснюються в результаті будь-яких зменшень вартості при зниженні нижче рівня виснаження, відображеного в амортизації. Відповідно до МСБО 36 “Зменшення корисності активів”, такі списання визначаються зіставленням балансових вартостей і дисконтованих грошових потоків, які, як очікується, будуть генеруватися відповідними активами. Там, де можливо оцінити збитки від зменшення корисності для окремого активу, збиток оцінюється на основі дисконтованого грошового потоку для одиниці, яка генерує грошові кошти, і до якої належить актив. Активи відновлюються в обліку, якщо причини списання в попередні роки більш не є актуальними.”

Зміни в основних засобах у 2002р. були такими:

€ млн.	Земля і споруди	Машини та технічне обладнання	Меблі, конструкції та інше обладнання	Незакінчене виробництво і авансові платежі постачальникам і підрядникам	Всього
1	2	3	4	5	6
Валова балансова вартість, 31 грудня 2001р.	8 148	19 544	2 500	1 698	31 980
Курсові різниці	(538)	(1 691)	(233)	(110)	92 572)
Зміни в консолідації	(139)	3	1	15	(120)
Придбання	411	401	62	54	928
Капітальні витрати	98	516	196	1,138	1 948
Вибуття	(521)	(901)	(369)	(78)	(1 869)
Передачі	602	718	88	(1 408)	-
Валова балансова вартість, 31 грудня 2001р.	8 061	18 590	2 245	1 309	30 205

1	2	3	4	5	6
Накопичена амортизація і списання, 31 грудня 2001р.	4 168	12 486	1 675	18	18 347
Курсові різниці	(203)	(1 053)	(149)	-	(1 405)
Зміни в консолідації	(108)	(2)	-	-	(110)
Амортизація і списання у 2002р.	285	1 460	304	1	2 050
з яких списано	[11]	[238]	[1]	[-]	[250]
Зворотний запис	-	(3)	(1)	-	(4)
Вибуття	(157)	(654)	(280)	(18)	(1 109)
Передачі	67	(58)	(9)	-	-
Накопичена амортизація і списання, 31 грудня 2002р.	4 052	12 176	1 540	1	17 769
Чиста балансова вартість, 31 грудня 2002р.	4 009	6 414	705	1 308	12 436
Чиста балансова вартість, 31 грудня 2001р.	3 980	7 058	825	1 680	13 543

## ГЛАВА 12

# МСБО 40 ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

### 1 ВСТУП

1.1 Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до інвестиційної нерухомості та пов'язаних з нею вимог до розкриття інформації.

1.2 Цей Стандарт розглядає оцінку інвестиційної нерухомості, відображену у фінансових звітах орендарів, яка утримується за угодою про фінансову оренду, та оцінку інвестиційної нерухомості, відображену у фінансових звітах орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду. Цей Стандарт не застосовується до питань, розглянутих у МСБО 17 "Оренда", зокрема:

- а) класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- б) визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості (МСБО 18 "Дохід");
- в) оцінка у фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
- г) оцінка у фінансових звітах орендодавця нерухомості, яка надана в оренду за угодою про фінансову оренду;
- ґ) облік продажу та операцій продажу майна з його подальшою орендою;
- д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

1.3 Цей Стандарт не застосовується до:

- а) біологічних активів, що пов'язані з землею, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності (МСБО 41 "Сільське господарство");
- б) на корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлюваних ресурсів.

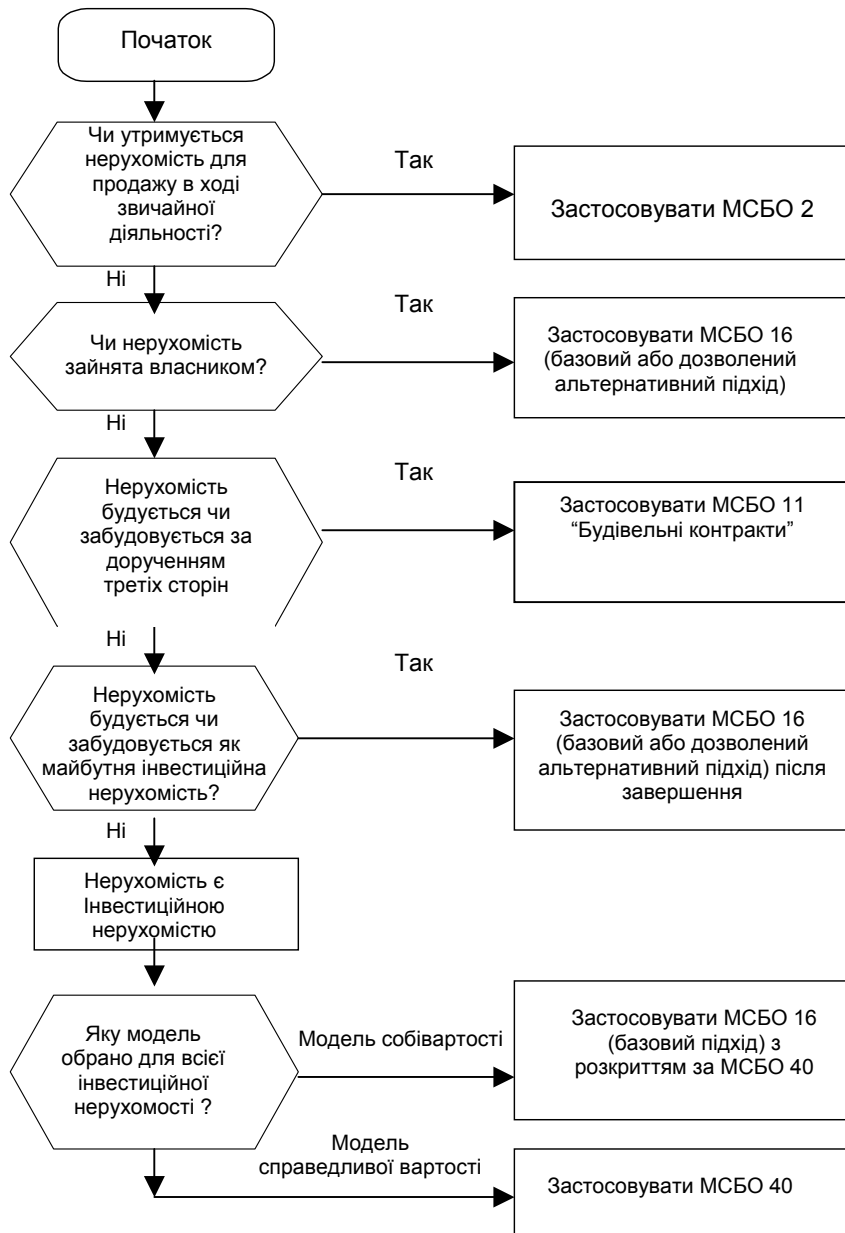
### 2 ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ

2.1 **Інвестиційна нерухомість** - це нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем за угодою з фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

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

2.2 **Нерухомість, зайнята власником**, - це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві, постачанні продукції, наданні послуг або для адміністративних цілей.

### 3 КЛАСИФІКАЦІЯ ІНШОЇ НЕРУХОМОСТІ



### Вправа 1

Віднесіть активи з наведеного нижче переліку до відповідного МСБО у таблиці:

- А. Будинок, який належить підприємству, що звітує, та наданий в операційну оренду;
- Б. Нерухомість, утримувана для продажу за умов звичайної діяльності;
- В. Нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;
- Г. Нерухомість, зайнята власником.

Прийнятний МСБО	Тип нерухомості
МСБО 2 “Запаси”	
МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”	
МСБО 16 “Основні засоби”	
МСБО 11 “Будівельні контракти”	

## 4 ПЕРВІСНЕ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

4.1 Критерії визнання інвестиційної нерухомості узгоджуються з критеріями, поданими в Концептуальній основі МСБО. Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді, і тільки тоді, коли:

- а) існує ймовірність того, що підприємство отримує майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;
- б) собівартість інвестиційної нерухомості може бути оцінена достовірно.

4.2 Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за собівартістю.

Собівартість	=	Ціна придбання	+	Безпосередньо віднесені видатки (включають гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права нерухомості та інші витрати на операцію)
--------------	---	----------------	---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

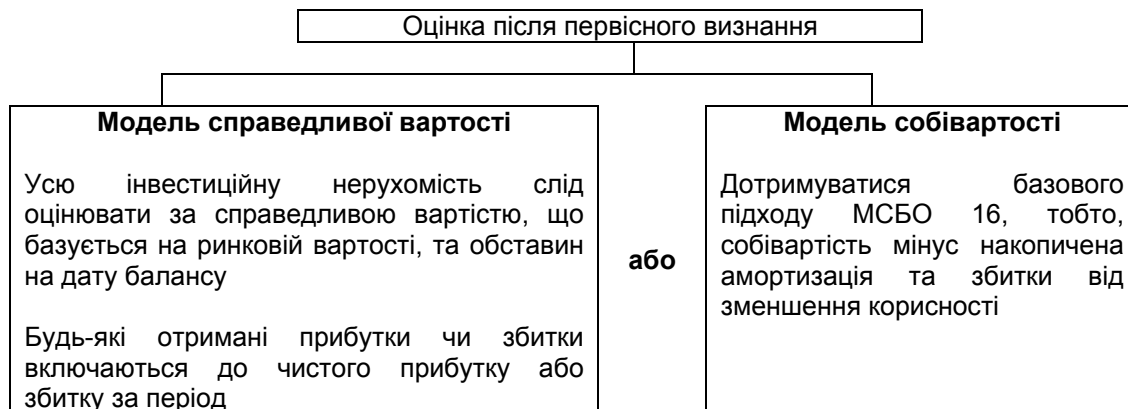
4.3 Собівартістю інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є її собівартість на дату завершення будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

4.4 Первісна собівартість нерухомості, яка отримана у фінансову оренду та класифікована як інвестиційна нерухомість, визначається за МСБО 17 “Оренда”:

- а) актив повинен бути визнаним за нижчою з оцінок – за справедливою вартістю нерухомості або за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів;
- б) еквівалентна сума визнається як зобов'язання.

## 5 ОЦІНКА ПІСЛЯ ВИЗНАННЯ

5.1 За вимогами МСБО 40 підприємству слід обрати одну з двох моделей оцінки після первісного визнання. Обрана облікова політика повинна бути застосована до усієї інвестиційної нерухомості за виключенням нерухомості, яка утримується для надання в операційну оренду, до якої оцінка за собівартістю не може бути застосована.



5.2 Ймовірно, що в Україні частіше застосовуватиметься модель собівартості через відсутність достовірних попередніх оцінок “справедливої вартості”. Такий підхід дозволений МСБО 40, якщо ринкові операції не відбуваються достатньо часто і альтернативне визначення достовірної суми справедливої вартості неможливе.

**Вправа 2**

Оберіть з наведених далі альтернатив одну, яка ймовірніше за все, є справедливою вартістю інвестиційної нерухомості:

- A. Ціна продажу 170,000 грн. за обов’язковою угодою з дочірнім підприємством;
- B. Ціна 100,000 грн. за примусовим продажем, ініційованим Державною податковою адміністрацією;
- B. Надходження в сумі 120,000 грн., отримане конкурентом підприємства від продажу подібного будинку на аукціоні минулого місяця;
- Г. Оцінка за сумою 90,000 грн. бюро технічної інвентаризації.

## 6 ПЕРЕВЕДЕННЯ НЕРУХОМОСТІ

6.1 Переведення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виведення зі складу інвестиційної нерухомості слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні такої нерухомості:

Тип операцій	Обліковий підхід до переведення
Початок зайняття власником (інвестиційна нерухомість ⇒ нерухомість, зайнята власником)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Початок поліпшення з метою продажу (інвестиційна нерухомість ⇒ запаси)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Закінчення зайняття власником (нерухомість, зайнята власником ⇒ інвестиційна нерухомість)	МСБО 16 застосовується до дати переходу права, тобто, будь-яка різниця є переоцінкою за МСБО 16.

Тип операцій	Підхід до переведення
Початок операційної оренди іншою стороною (запаси ⇒ інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця у порівнянні з справедливою вартістю – це прибуток/збиток у прибутку/збитку за період.
Завершення будівництва або поліпшення (активи у процесі будівництва ⇒ інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця у порівнянні з справедливою вартістю визнається у прибутку/збитку за період.

### Вправа 3

Зазначте відповідний підхід до таких типів передачі права

Тип переведення	Відповідний підхід до прибутку/збитку
Інвестиційна нерухомість => Запаси	
Незавершене будівництво => Інвестиційна нерухомість	
Запаси => Інвестиційна нерухомість	

## 7 РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

7.1 Підприємству слід розкривати таку інформацію у фінансових звітах:

- а) яка модель оцінки застосовується - за собівартістю чи за справедливою вартістю;
- б) якщо застосовується модель за справедливою вартістю, то де, і за яких обставин нерухомість, яка утримується для надання в операційну оренду, класифікована та обліковується як інвестиційна нерухомість;
- в) критерії, застосовані для відрізнення інвестиційної нерухомості від нерухомості, зайнятої власником, або від нерухомості, яка утримується для продажу при звичайному ході діяльності (коли класифікація утруднена);
- г) методи і основні припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- ґ) міру, якою справедлива вартість базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію, і який має недавній досвід оцінки в тій самій місцевості і тої самої категорії нерухомості;
- д) суми, включені до звіту про прибутки і збитки щодо:
  - і) доходу від оренди інвестиційної нерухомості;
  - ii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;
  - iii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує дохід від оренди протягом періоду;
- е) існування і суми обмежень на можливість реалізації інвестиційної нерухомості, або переведення доходу і надходжень від реалізації;

- е) суттєві контрактні зобов'язання купити, збудувати чи поліпшити інвестиційну нерухомість або щодо ремонту, обслуговування або поліпшення.
- 7.2 На додаток підприємство, що застосовує модель справедливої вартості, повинно також розкривати інформацію про узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, показуючи таке (порівняльна інформація не потрібна):
- а) збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають в результаті капіталізації подальших видатків;
  - б) збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання підприємств;
  - в) вибуття;
  - г) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
  - г) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного підприємства;
  - д) передачі права нерухомості до і з запасів та нерухомості, зайнятої власником;
  - е) інші зміни.
- 7.3 За виключних обставин, коли справедливу вартість неможливо оцінити, слід розкривати таку інформацію:
- а) опис інвестиційної нерухомості;
  - б) пояснення того, чому справедлива вартість не може бути достовірно оцінена;
  - в) якщо можливо, діапазон оцінок, в якому, найбільш імовірно, знаходиться справедлива вартість;
  - г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:
    - і) факт того, що підприємство реалізувало інвестиційну нерухомість, яка не відображалася за справедливою вартістю;
    - ii) балансова вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;
    - iii) сума визнаних прибутку або збитку.
- 7.4 На додаток, підприємство, яке застосовує модель собівартості, повинно також розкривати інформацію про:
- а) застосовані методи амортизації;
  - б) строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;
  - в) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;
  - г) узгодження балансової вартості інвестиційної вартості на початок і кінець періоду, що показує таке (порівняльна інформація не потрібна):
    - і) збільшення, що розкривають окремо: збільшення, які виникають в результаті придбання, а також ті, що виникають в результаті капіталізації подальших видатків;
    - ii) збільшення, що виникають в результаті придбання через об'єднання компаній;
    - iii) вибуття;

- iv) амортизацію;
- v) суму визнаних збитків від зменшення корисності і суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36 “Зменшення корисності активів”;
- vi) чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансових звітів закордонного підприємства;
- vii) передача права нерухомості до і з запасів і нерухомості, зайнятої власником;
- viii) інші зміни;
- г) справедлива вартість інвестиційної нерухомості. У виключних випадках (як зазначені вище), коли підприємство не може достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості, підприємство повинно розкривати:
  - i) опис інвестиційної нерухомості;
  - ii) пояснення того, чому справедлива вартість не може бути достовірно визначена;
  - iii) якщо можливо, діапазон оцінок, в якому найбільш вірогідно знаходиться справедлива вартість.

7.5 Інформацію про зміни інвестиційної нерухомості слід розкривати таким чином:

	<i>Модель справедливої вартості</i>	<i>Модель собівартості</i>
На 1 січня 20X2р.	X	X
Збільшення внаслідок придбання	X	X
Збільшення внаслідок капіталізації подальших видатків	X	X
Передачі права	X/(X)	X/(X)
Чистий прибуток/збиток від коригувань справедливої вартості	X	-
Вибуття		(X)
Амортизація	-	(X)
Збитки від зменшення корисності	-	(X)
Інші зміни	<u>X</u>	<u>X</u>
На 31 грудня 20X2р.	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>На 31 грудня 20X2р.</b>		
Валова балансова вартість		X
Накопичена амортизація/збитки від зменшення корисності		(X)
Чиста балансова вартість		<u>X</u>
<b>На 31 грудня 20X1р.</b>		
Валова балансова вартість		X
Накопичена амортизація/збитки від зменшення корисності		(X)
Чиста балансова вартість		<u>X</u>

#### **Вправа 4**

Підприємство “Пропекс” має таку нерухомість, але не впевнено щодо її обліку.

1. Собівартість прибуткового будинку становила €150,000 5 років тому. На будинок існує безумовне право власності. Будинок надано в оренду окремим особам на шість місяців. Поточна ринкова вартість нерухомості - €175,000.
2. Собівартість “Стоу Плейс” - €75,000. Цю нерухомість підприємство “Пропекс” використовує під свій головний офіс. Будинок придбали 10 років тому.
3. “Площа Крокета” – це будівництво, завершене на дві третини. Підприємство “Пропекс” планує надати його в оренду підприємству “Спідекс”.

Опишіть найприйнятніший обліковий підхід до кожного виду нерухомості.

## ГЛАВА 13

### МСБО 14 “ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ”

#### 1 ВСТУП

- 1.1 Метою цього Стандарту є встановлення принципів для відображення у звітності фінансової інформації за сегментами – інформації щодо різних видів продукції та послуг, які виробляє підприємство, та щодо різних географічних регіонів, у яких воно діє, яка б допомагала користувачам фінансових звітів:
- а) краще зрозуміти результати діяльності підприємства у минулому;
  - б) краще оцінити ризики та прибутковість підприємства;
  - в) робити більш інформаційно обґрунтовані судження про підприємство в цілому.
- 1.2 Тільки підприємствам, чий капітал або боргові цінні папери відкрито продаються та купуються, слід розкривати інформацію за сегментами. Проте, інші підприємства заохочуються дотримуватися вимог МСБО 14.

#### Вправа 1

З наданого нижче переліку виберіть, якому типу підприємств в Україні слід розкривати інформацію за сегментами:

- А. Відкриті акціонерні товариства, боргові цінні папери яких відкрито продаються та купуються
- Б. Відкриті акціонерні товариства, боргові цінні папери яких не продаються і не купуються відкрито
- В. Закриті акціонерні товариства, боргові цінні папери яких не продаються і не купуються відкрито
- Г. Товариства з обмеженою відповідальністю, боргові цінні папери яких не продаються і не купуються відкрито

## 2 ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ

- 2.1 **Звітний сегмент** – сегмент діяльності або географічний сегмент, визначений на основі наведених нижче визначень, щодо якого цей Стандарт вимагає розкриття інформації за сегментами.
- 2.2 **Сегмент діяльності** - це відокремлюваний компонент підприємства, який виробляє певну продукцію або надає певні послуги (чи групу пов'язаних виробів або послуг), зазнає ризиків і забезпечує надходження, відмінні від тих, що притаманні іншим сегментам діяльності.
- 2.3 **Географічний сегмент** – це відокремлюваний компонент підприємства, яке виробляє продукцію або надає послуги в межах конкретного економічного середовища, зазнає ризиків і забезпечує надходження, відмінні від тих, що притаманні компонентам, які функціонують в інших економічних середовищах.
- 2.4 Чинники, які слід брати до уваги при визначенні того, чи є продукти та послуги зв'язаними, такі:

Сегмент діяльності	Географічний сегмент
а) характер продукції або послуг;	а) подібність економічних і політичних умов;
б) характер виробничого процесу;	б) взаємозв'язок між діяльністю в різних географічних регіонах;
в) тип або клас покупців певної продукції або послуг;	в) віддаленість операцій;
г) методи, застосовувані для розповсюдження продукції або надання послуг;	г) певні ризики, пов'язані з операціями в конкретному регіоні;
ґ) характер правового середовища, наприклад, банківські, страхові або комунальні послуги (за необхідності).	ґ) правила валютного контролю та основні валютні ризики.

- 2.5 **Дохід сегмента** – це дохід, який відображається в звіті підприємства про прибутки та збитки, безпосередньо відноситься до сегмента і являє собою відповідну частку доходу підприємства, яку можна обґрунтовано розподілити на певний сегмент, незалежно від того, чи отримали її від продажу зовнішнім покупцям, чи від операцій з іншими сегментами цього самого підприємства.
- 2.6 **Витрати сегмента** – витрати в результаті операційної діяльності сегмента, яка безпосередньо відноситься до сегмента, а також відповідна частка витрат, яку можна обґрунтовано розподілити на сегмент, у тому числі витрати, пов'язані з реалізацією зовнішнім покупцям, і витрати, пов'язані з операціями з іншими сегментами цього підприємства.
- 2.7 Результат сегмента визначається до будь-яких коригувань частки меншості.

<b>Результат сегмента</b>	=	<b>Дохід сегмента</b>	-	<b>Витрати сегмента</b>
---------------------------	---	-----------------------	---	-------------------------

- 2.8 **Активи сегмента** – ті операційні активи, які використовуються сегментом в його операційній діяльності і які можна прямо віднести до цього сегмента або обґрунтовано розподілити на цей сегмент.

- 2.9 **Зобов’язання сегмента** – це ті операційні зобов’язання, які виникають у результаті операційної діяльності сегмента і які можна безпосередньо віднести на даний сегмент або можна обґрунтовано розподілити на сегмент.
- 2.10 Визначення доходу, витрат, активів та зобов’язань сегмента застосовуються після ідентифікації сегментів.

Визначення доходу та витрат не включають:

- а) дохід/витрати у вигляді відсотків або дохід у вигляді дивідендів;
- б) інші прибутки від продажу інвестицій чи від погашення боргу;
- в) витрати на сплату податку на прибуток;
- г) загальні витрати, що не відносяться до конкретних сегментів.

### 3 ПЕРВИННІ ТА ВТОРИННІ ФОРМАТИ ЗВІТНОСТІ ЗА СЕГМЕНТАМИ

- 3.1 МСБО 14 вимагає від управлінського персоналу оцінювати домінуюче джерело та характер ризиків і прибутків підприємства, щоби визначити, чи стануть сегменти діяльності або географічні сегменти його первинним форматом звітності за сегментами. Сегмент, що залишиться, буде основою для вторинного формату звітності за сегментами. Рішення має базуватися на внутрішній структурі та системі внутрішньої фінансової звітності.

#### Вправа 2

Заповніть пропуски у наведеній нижче таблиці:

Домінуюче джерело та характер	Первинний формат звіту за сегментами	Вторинний формат звіту за сегментами
Діяльність		
Географічний регіон		

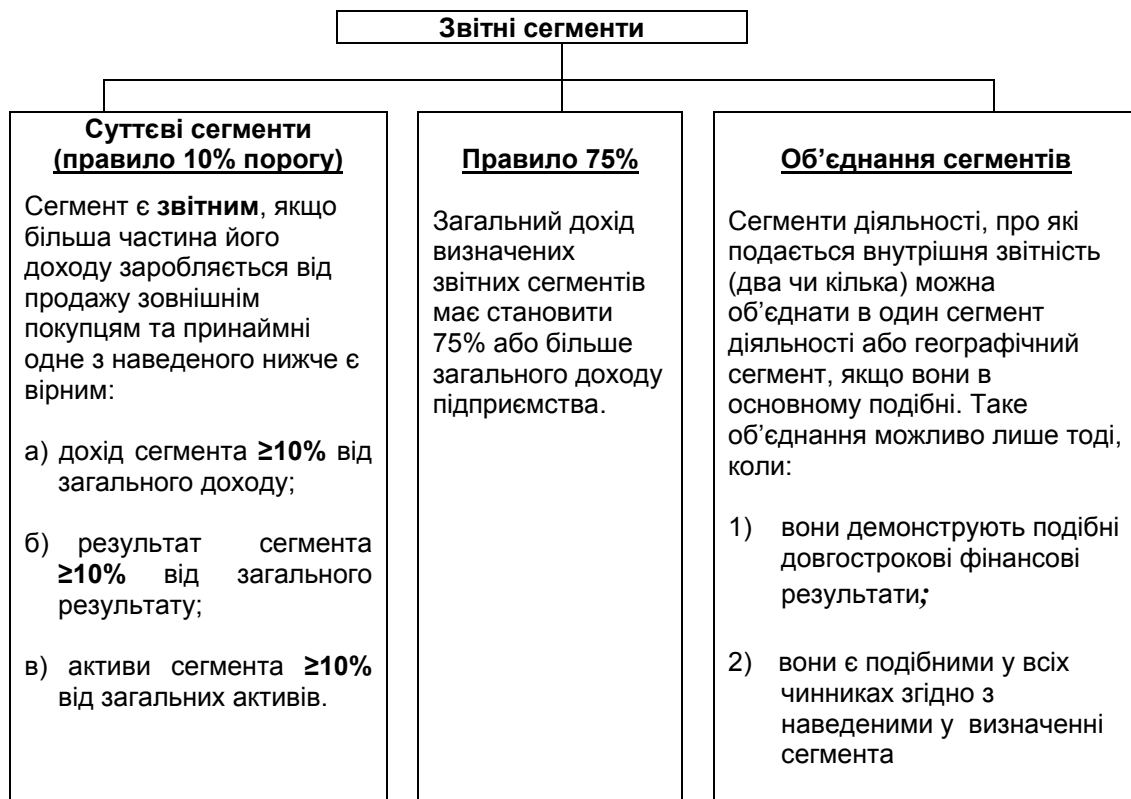
#### Вправа 3

Зазначте тип звітності за сегментами; припускається, що визначити це допоможуть наведені нижче фактори.

Фактори, що розглядаються	Сегмент діяльності	Географічний сегмент
Валютне регулювання		
Характер виробничих процесів		
Характер нормативного середовища		
Подібність економічних та політичних умов		

## 4 ЗВІТНІ СЕГМЕНТИ

4.1 Існує кілька правил щодо того, яким чином має визначатися звітний сегмент.

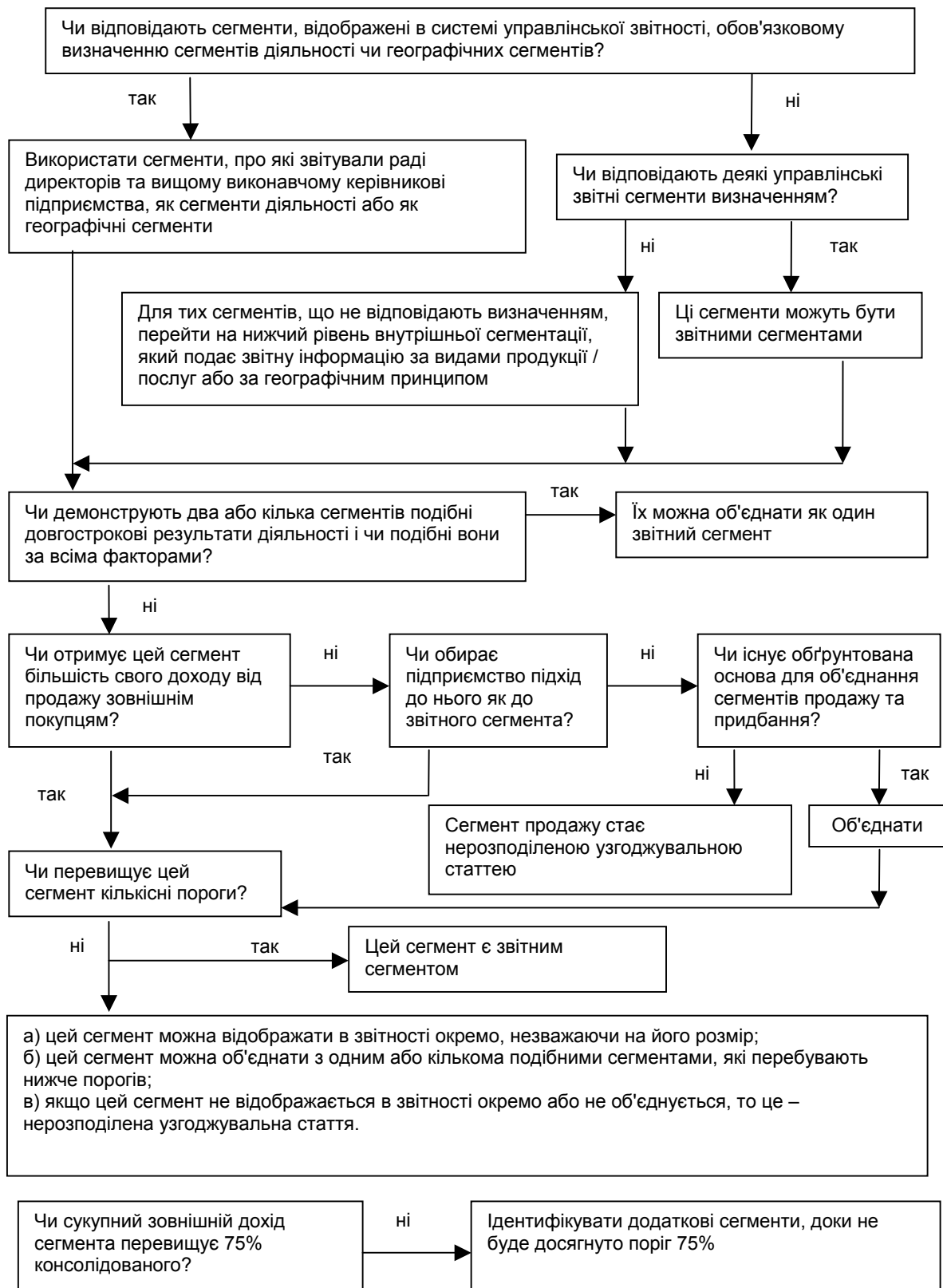


### Вправа 4

Визначте звітні сегменти у такому переліку:

- А. Дохід сегмента становить 15% від загальних доходів, але більшість продажів здійснюється всередині підприємства;
- Б. Дохід сегмента становить 5% від загального доходу, та сегмент генерує 60% від об'єданого негативного загального результату;
- В. Зобов'язання сегмента становлять 12% від загальних зобов'язань.

4.2 МСБО 14 надає дерево прийняття рішень, в якому застосовуються ці всі правила, вони можуть бути корисними для вас. Дерево прийняття рішень наводиться на наступній сторінці.



МСБО 14. Дерево рішень

## 5 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО СЕГМЕНТІВ

- 5.1 Облікова політика щодо сегментів – це та ж сама облікова політика, яка прийнята для складання та подання фінансових звітів консолідованої групи або підприємства.
- 5.2 Підприємству слід приймати таку ж політику для підготовки інформації про сегмент, як і ту, що використовується для складання фінансових звітів підприємства. Додаткову інформацію щодо сегментів, підготовлену на основі іншої політики (наприклад, для внутрішніх цілей), можна розкривати, оскільки вона подається внутрішньо, та основа застосованої оцінки також відображається в звітності.
- 5.3 Активи, які використовуються спільно, можна розподіляти на кожний відповідний сегмент тільки тоді, коли їхні пов’язані доходи та витрати також розподіляються на цей сегмент.

## 6 ВИМОГИ МСБО 14 ДО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- 6.1 Вимоги МСБО 14 до розкриття інформації дуже докладні та складні, тому корисно стисло викласти їх у наведених далі таблицях.

Первинний формат – це	Сегмент діяльності	Географічний сегмент за розташуванням активів	Географічний сегмент за розташуванням покупців
<i>Стаття</i>	<i>Розкриття первинної інформації, що вимагається</i>	<i>Розкриття первинної інформації, що вимагається</i>	<i>Розкриття первинної інформації, що вимагається</i>
Дохід від зовнішніх замовників	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Дохід від операцій з іншими сегментами	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Результат сегмента	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Балансова вартість активів сегмента	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Зобов’язання сегмента	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Витрати на придбання основних засобів та нематеріальних активів	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Витрати на амортизацію	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Не грошові витрати (окрім амортизації)	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців
Частка в чистому прибутку або збитку та інвестиціях, облікованих згідно з методом участі в капіталі, асоційованих компаній або спільних підприємств	сегмент діяльності (якщо всі вони пов’язані в основному з одним сегментом діяльності)	Розташування активів (якщо всі вони пов’язані в основному з одним сегментом)	Розташування покупців (якщо всі вони пов’язані в основному з одним сегментом)
Узгодження доходу, результату, активів та зобов’язань	Сегмент діяльності	Розташування активів	Розташування покупців

Первинний формат – це	Сегмент діяльності	Географічний сегмент за розташуванням активів	Географічний сегмент за розташуванням покупців
Стаття	Розкриття первинної інформації, що вимагається	Розкриття первинної інформації, що вимагається	Розкриття первинної інформації, що вимагається
Дохід від зовнішніх покупців	Розташування покупців	Сегмент діяльності	Сегмент діяльності
Балансова вартість активів сегмента	Розташування покупців	Сегмент діяльності	Сегмент діяльності
Витрати на придбання основних засобів і нематеріальних активів	Розташування покупців	Сегмент діяльності	Сегмент діяльності
Дохід від зовнішніх покупців	-	Покупці за географічним розташуванням, якщо воно відрізняється від розташування активів	-
Балансова вартість активів сегмента	-	-	Розташування активів, якщо воно відрізняється від розташування покупців
Витрати на придбання основних засобів і нематеріальних активів	-	-	Розташування активів, якщо воно відрізняється від розташування покупців

6.2 Розкриття іншої інформації згідно з первинним форматом:

- а) дохід будь-якого сегмента діяльності або географічного сегмента, зовнішній дохід якого перевищує 10 відсотків доходу підприємства, але він не є звітним сегментом, тому що більшість його доходу отримано від внутрішніх трансфертів;
- б) основа ціноутворення міжсегментних трансфертів і будь-які її зміни;
- в) зміни в обліковій політиці сегмента;
- г) типи продуктів і послуг у кожному сегменті діяльності ;
- ґ) склад кожного географічного сегмента.

6.3 Приклад розкриття інформації згідно з МСБО 14 наводиться нижче. Це витяг з Приміток до консолідованих фінансових звітів “Групи Велла” за 2002 фінансовий рік.

Примітки до визначення сегментів

“Відповідно до “управлінського підходу”, наведеного в МСБО 14, наша звітність базується на внутрішній структурі “Групи”. Відповідно, ділова діяльність “Групи Велла” розподілена на три категорії діяльності: **Професійний** сегмент охоплює всі види діяльності, пов’язані з професійною діяльністю; портфель відділу складається, зокрема, з торговельних марок “Велла”, “Себастьян” та “Грехем”, а також обладнання для салонів. Наш «**Споживчий** сегмент” (колишній відділ “Роздрібної торгівлі”) складається з усіх видів діяльності з обслуговування кінцевих споживачів, особлива увага приділяється торгової марці “Велла”. Сегмент «**Косметика та парфуми**» складається з усіх видів діяльності, пов’язаної з косметикою, причому основною діяльністю в цьому є створення

престижу та торгових точок. Міжсегментного продажу немає. Прибуток до сплати відсотків та податків (ЕВІТ)\* не включає ані фінансові результати, ані податки на прибуток.

Активи та зобов'язання складаються з операційних активів/зобов'язань за виключенням фінансових та податкових статей. Балансова вартість спільно використовуваних активів у Професійному відділі та Споживчому відділі обґрунтовано розподіляється на ці сегменти, виходячи з їх використання. Внутрішньогрупова дебіторська заборгованість/зобов'язання оцінювались в межах відповідних активів/зобов'язань сегмента.”

\*прибутки до сплати відсотків та податків

Визначення сегментів за господарською діяльністю

Млн. €	Професійний			Споживчий			Косметики та парфумів		
	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %
Обсяг реалізації	1,502.4	1,591.1	5.9	1,042.0	1,046.4	-1.5	642.7	772.9	20.3
ЕВІТДА	250.7	279.4	11.4	83.1	82.9	-0.2	81.5	114.9	41.0
ЕВІТ	194.5	214.3	10.2	47.8	48.2	0.8	57.0	82.8	45.3
Активи	1,016.0	963.2	-5.2	660.5	603.0	-8.7	460.3	630.5	37.0
Зобов'язання	380.0	372.5	-2.0	163.5	163.1	-0.2	215.0	280.6	30.5
Капітальні видатки:									
на операційну діяльність	72.9	60.5	-17.0	43.3	33.9	-21.7	24.6	26.4	7.3
на придбання	169.2	4.4	-97.4	38.8	0.0	-100.0	9.7	93.0	>100.0
Амортизація	56.2	65.1	15.8	35.3	34.7	-1.7	24.5	32.1	31.0
Маржа ЕВІТ	12.9%	13.5%	-	4.6%	4.7%	-	8.9%	10.7%	-
Прибуток від валових активів	22.4%	21.3%	-	7.4%	7.6%	-	12.2%	15.2%	-

Млн. €	Усього, сегменти			Нерозподілені статті, що узгоджуються		Група		
	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	2001р.	2002р.	Зміна, %
Обсяг реалізації	3,187.1	3,390.4	6.4	-	-	3,187.1	3,390.4	6.4
ЕВІТДА	415.3	477.2	14.9	-24.8	-24.7	390.5	452.5	15.9
ЕВІТ	299.3	345.3	15.4	-24.8	-24.7	274.5	320.6	16.8
Активи	2,136.8	2,196.7	2.8	298.3	289.1	2,435.1	2,485.8	2.1
Зобов'язання	758.5	816.2	7.6	1,034.2	1,040.6	1,792.7	1,856.8	3.6
Капітальні видатки:								
на операційну діяльність	140.8	120.8	-14.2	-	-	140.8	120.8	-14.2
на придбання	217.7	97.4	-55.3	-	-	217.7	97.4	-55.3
Амортизація	116.0	131.9	13.7	-	-	116.0	131.9	13.7
Маржа ЕВІТ	-	-	-	-	-	8.6%	9.5%	-
Прибуток від валових активів	-	-	-	-	-	12.0%	12.8%	-

- 1) ЕВІТДА: доходи до сплати відсотків, податків та амортизації
- 2) ЕВІТ: доходи до сплати відсотків, податків на прибуток
- 3) Прибуток від валових активів на основі середньорічної величини

Визначення сегментів за регіонами

Млн. €	Німеччина			Інші країни Європи			Північна Америка		
	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %
Обсяг реалізації – за місцем розташування споживачів	702.8	709.3	0.9	1,228.6	1,345.0	9.5	392.9	489.3	24.5
Обсяг реалізації – за місцем розташування компанії	845.1	874.1	3.4	1,205.6	1,331.0	10.4	384.8	470.6	22.3

Млн. €	Німеччина			Інші країни Європи			Північна Америка		
	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %
Активи	605.4	633.0	4.6	720.0	841.0	16.8	432.3	401.5	-7.1
Капітальні видатки	79.0	58.9	-25.4	85.2	113.6	33.3	168.6	24.8	-85.3

Млн. €	Латинська Америка			Регіон Азії та басейну Тихого океану			Усього, сегменти		
	2001р.	2002р.	Зміна, %	2001р.	2002	Зміна, %	2001р.	2002р.	Зміна, %
Обсяг реалізації – за місцем розташування споживачів	323.9	275.4	-15.0	538.9	571.4	6.0	3,187.1	3,390.4	6.4
Обсяг реалізації – за місцем розташування компанії	306.3	257.5	-15.9	445.3	457.2	2.7	3,187.1	3,390.4	6.4
Активи	238.9	169.4	-29.1	180.8	183.0	1.2	2,177.4	2,277.9	2.3
Капітальні видатки	16.4	11.5	-29.9	9.3	9.4	1.1	358.5	218.82	-39.1

### Вправа 5

Складіть звіт за сегментом діяльності відповідно до МСБО 14 для опублікування у складі фінансових звітів підприємства “Мультітрейд”, за умови, що первинний формат базується на сегментах діяльності.

Підприємство “Мультітрейд” має три підрозділи - А, Б та В. Усі вони розташовані в рідній країні – Великобританії.

Докладна інформація про їхні обороти, результати та чисті активи наводиться нижче.

Підрозділ А	Тис. €
Обсяг продажу підрозділові Б	304,928
Обсяг продажу іншим у Великобританії	57,223
Обсяг продажу на експорт до Середнього Сходу	406,082
Додатковий експорт до регіону басейну Тихого океану	<u>77,838</u>
	<u>846,071</u>
Підрозділ Б	
Обсяг продажу підрозділові В	31,034
Обсяг продажу на експорт до Європи	<u>195,915</u>
	<u>226,949</u>
Підрозділ В	
Обсяг продажу на експорт до Північної Америки	<u>127,003</u>

	Підрозділ А, тис. €	Підрозділ Б, тис. €	Підрозділ В, тис. €
Операційний прибуток/(збиток) до оподаткування	162,367	18,754	(8,303)
Перерозподілені витрати			
Головного офісу	48,362	24,181	24,181
Витрати на відсотки	3,459	6,042	527
	<i>Головний офіс тис. €</i>		
Непоточні активи	49,071	200,921	41,612
Чисті поточні активи	47,800	121,832	39,044
Непоточні зобов'язання	28,636	16,959	6,295
Відстрочені податки	1,024	24,671	9,013
		113,076	92,338
		120,841	4,028

## ГЛАВА 14

### МСБО 19 "ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ"

#### 1 ВСТУП

1.1 Метою цього Стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від підприємства визнавати таке:

- а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;
- б) витрати, якщо підприємство отримує економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати.

1.2 Цей Стандарт не розглядає звітність за програмами пенсійного забезпечення.

Цей Стандарт застосовують до всіх 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 підприємство має 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 підприємство не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

1.3 Українські підприємства ведуть кілька програм пенсійного забезпечення, програм участі працівників у прибутках, програмах бонусів, тощо, на які поширюються вимоги МСБО 19. До недавнього часу через відсутність аналогічних стандартів серед П(С)БО, користувачі фінансових звітів, складених за П(С)БО, були позбавлені докладної інформації про такі програми. Зокрема, зобов'язання таких підприємств занижувались і, відповідно, фінансові результати завищувались, отже, не дотримувалася концепція обачності.

Український аналог МСБО 19 - П(С)БО 26 "Виплати працівникам" затверджений наприкінці 2003р.

## 2 ОСНОВНІ ВИЗНАЧЕННЯ ВІДПОВІДНО МСБО 19

- 2.1 **Виплати працівникам** – це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.
- 2.2 Стандарт встановлює такі категорії виплат працівникам:



\* якщо вони не сплачуються повністю протягом року після кінця періоду, в якому вони були оголошені працівнику.

- 2.3 **Витрати на відсотки** – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку
- 2.4 **Активи програми** складаються:
- а) з активів, утримуваних фондом для довгострокових виплат працівникам;
  - б) страхових полісів, що відповідають певним умовам.
- 2.5 **Активи, утримувані фондом для довгострокових виплат працівникам**, - це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених підприємством, що звітує), які:
- а) утримуються господарською одиницею (фондом), юридично відокремленою від підприємства, що звітує, та яка існує виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

- б) використовуються тільки для сплати або фінансування виплат працівникам, не доступні власним кредиторам підприємства, що звітує (навіть у випадку банкрутства), та їх не можна повернути на підприємство, якщо:
- і) залишків активів фонду не буде достатньо для виконання відповідних зобов'язань програми або підприємства, що звітує; або
  - (ii) активи не повертають підприємству, що звітує, для надання йому компенсації за вже здійснені виплати працівникам.
- 2.6 **Вартість поточних послуг** – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.
- 2.7 **Прибуток від активів програми** – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.
- 2.8 **Актuarні прибутки та збитки** складаються з таких елементів:
- а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося);
  - б) вплив змін актуарних припущень.
- 2.9 **Вартість раніше наданих послуг** – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або позитивною (якщо виплати впроваджуються чи збільшуються), або негативною (якщо наявні виплати зменшуються).

### 3 КОРОТКОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

- 3.1 Якщо працівник надав послуги підприємству протягом облікового періоду, підприємству слід визнавати короткострокові виплати працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, як:

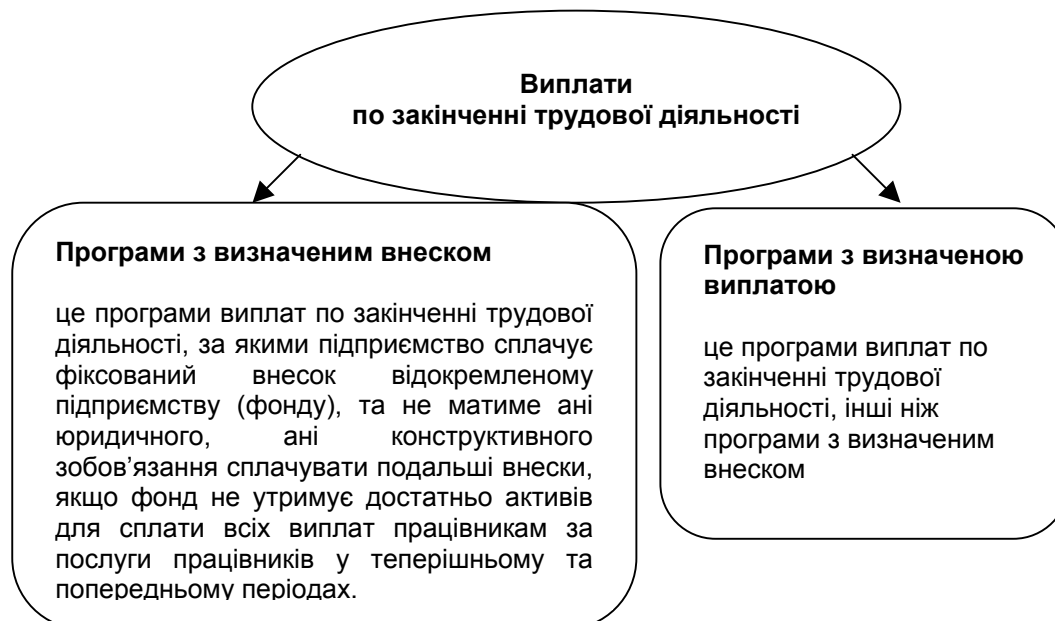
Елемент фінансового звіту	Оцінка
зобов'язання (нараховані витрати)	Недисконтована сума після вирахування будь-якої вже сплаченої суми
актив (сплачені авансом витрати)	Перевищення вже сплаченої суми над недисконтованою сумою виплат
витрати, якщо інший Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 "Запаси" та МСБО 16 "Основні засоби").	Недисконтована сума

- 3.2 Крім того, 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.
- 3.3 Підприємству слід оцінювати очікувану вартість накопичених компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку воно очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на дату балансу.
- 3.4 Підприємству слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням згідно з параграфом 3.1, зазначеним вище, тоді і лише тоді, коли:
- а) у підприємства є теперішнє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати 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.
- 3.5 МСБО 19 не вимагає розкривати конкретну інформацію про короткострокові виплати працівникам. Приклади вимог інших МСБО до розкриття інформації:
- а) МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" – підприємство розкриває інформацію про виплати основному управлінському персоналу;
- б) МСБО 1 "Подання фінансових звітів" - підприємство розкриває інформацію про витрати на персонал.

## 4 ВИПЛАТИ ПО ЗАКІНЧЕННІ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 4.1 Виплати по закінченні трудової діяльності включають:
- а) пенсійне забезпечення, таке як пенсії;
- б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.
- 4.2 Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.



- 4.3 Згідно з програмами з визначеним внеском актуарний ризик (ризик того, що виплати будуть менше очікуваних) та інвестиційний ризик (ризик того, що інвестовані активи будуть недостатні для здійснення очікуваних виплат) несе працівник. За програмами з визначеною виплатою актуарний ризик (ризик того, що витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик несе підприємство. Якщо актуарна або інвестиційна практика є гіршою від очікуваного, зобов'язання підприємства можуть збільшуватися.
- 4.4 Програми за участю кількох працедавців (за винятком державних програм), державні програми та програми застрахованих виплат слід класифікувати як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за рамки юридичних умов).

## 5 ПРОГРАМИ З ВИЗНАЧЕНИМ ВНЕСКОМ

- 5.1 Облік програм з визначеним внеском є простим:
- а) зобов'язання визначаються сумами, які слід внести до програми за кожний період;
  - б) не потрібні жодні актуарні припущення;
  - в) якщо зобов'язання погашається у поточному періоді (або принаймні не пізніше дванадцяти місяців після закінчення поточного періоду), не потрібно їх дисконтувати.
- 5.2 Якщо внески до програми з визначеним внеском не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту, визначеної у Стандарті.
- 5.3 Ставку дисконту для дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності визначають шляхом посилання на ринкову дохідність корпоративних облігацій високої якості на дату балансу. В країнах, де немає розвинутого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на дату балансу) державних облігацій. Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.
- 5.4 Підприємству слід розкривати таку інформацію:
- а) за МСБО 19 – суму, визнану як витрати для програм з визначеним внеском;
  - б) за МСБО 24 – інформацію про внески до програм з визначеним внеском для основного управлінського персоналу.

### Вправа 1

Відповідно до програми пенсійного забезпечення, 10% витрат на заробітну плату слід нараховувати на пенсійне забезпечення існуючого управлінського персоналу. В 20X3р. витрати на зарплату становили 3 млн. грн. На кінець 20X3р. сплачено 0.2 млн. грн. Решту суми буде сплачено у лютому 20X4р.

Визначте залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 20X3р. відповідно до МСБО 19.

## 6 ПРОГРАМИ З ВИЗНАЧЕНОЮ ВИПЛАТОЮ

6.1 Облік за програмами з визначеною виплатою набагато складніший. Складність обліку за програмами з визначеною виплатою обумовлена, головним чином, такими факторами:

- а) майбутні виплати (що виникають з послуг працівника у поточному або попередніх роках) не можна точно оцінити, якими б вони не були, працедавець матиме сплатити їх і тому зобов'язання слід визнавати зараз. Для оцінки цих майбутніх зобов'язань необхідно застосовувати актуарні припущення;
- б) зобов'язання до сплати у майбутні роки слід оцінювати шляхом дисконтування на основі теперішньої вартості. Це потрібно, тому що зобов'язання можуть погашатися протягом багатьох років;
- в) якщо актуарні припущення змінюються, сума потрібних внесків до фонду також змінюватиметься і можуть бути актуарні прибутки чи збитки. Внесок до фонду у будь-якому періоді не обов'язково є загальною сумою за цей період внаслідок актуарних прибутків чи збитків.

6.2 Більшість визначень, поданих у стандартах, відносяться до програм з визначеною виплатою.

6.3 Облік підприємством програм з визначеною виплатою складається з таких шістьох кроків:

**Крок 1:** застосування актуарних методів для проведення достовірної попередньої оцінки суми виплати, що її заробили працівники в обмін за свої послуги у поточному та попередніх періодах. Для цього підприємству треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів та здійснення актуарних попередніх оцінок (актуарних припущень) щодо демографічних змінних (такі як плінність та смертність працівників) і фінансових змінних (такі як майбутні збільшення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат;

**Крок 2:** дисконтування цих виплат – при використанні методу нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг;

**Крок 3:** визначення справедливої вартості активів програми;

**Крок 4:** визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, що їх слід визнати;

**Крок 5:** у випадках, коли програму впроваджують або змінюють, – визначення остаточної вартості раніше наданих послуг;

**Крок 6:** у випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою – визначення остаточного прибутку або збитку.

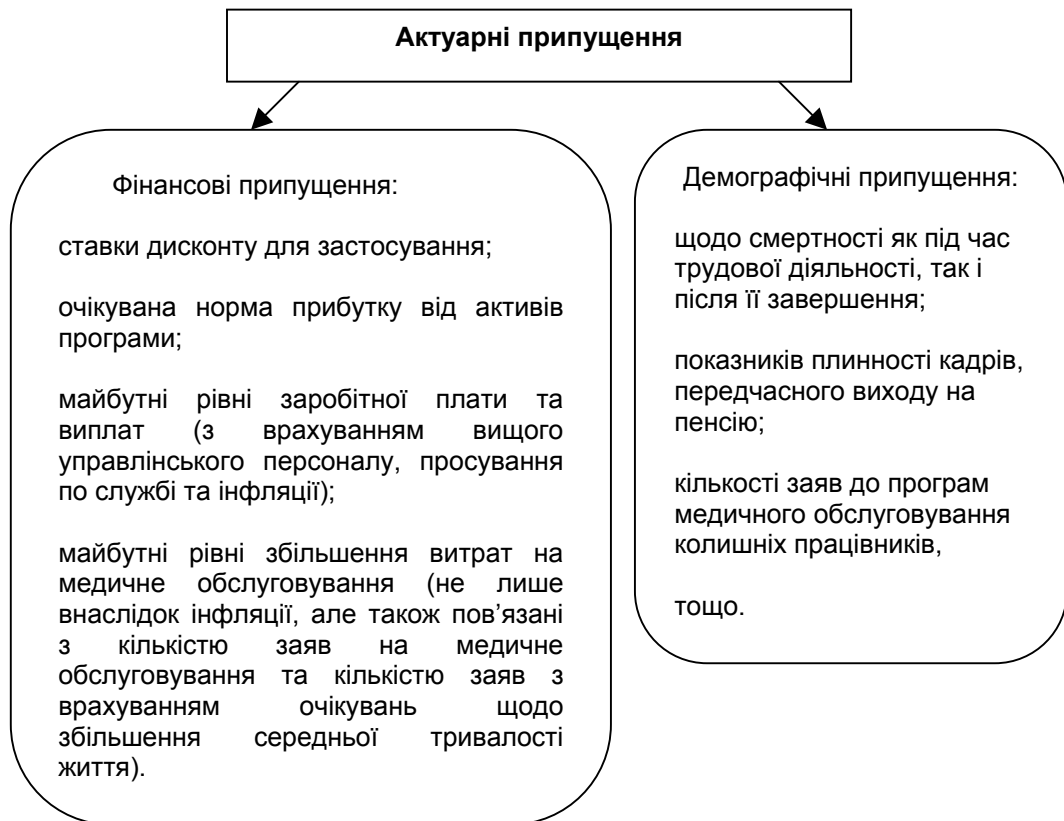
Якщо на підприємстві є більше однієї програми з визначеною виплатою, підприємство застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо.

6.4 МСБО 19 чітко зазначає, що підприємству слід обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають, коли у підприємства немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

6.5 Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок дій підприємства, якщо:

- а) встановлена модель або минула практика, опублікована політика або достатньо конкретні вислови керівництва підприємства чітко зазначають, що воно бере на себе певні зобов'язання перед сторонами;
- б) внаслідок цього, підприємство створює обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

6.6 Актуарні припущення охоплюють:



Потрібна ставка дисконту – це дохід, який можна отримати на даний час від корпоративних або державних облігацій високої якості, валюта та строки погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

6.7 Метод, що застосовується в МСБО 19 для розподілу витрат на забезпечення за пенсіями – це метод нарахування прогнозованих одиниць.

Згідно з цим методом, припускається, що кожен період надання послуг працівником веде до виникнення права на додаткову одиницю майбутніх виплат. Теперішню вартість майбутніх виплат можна обчислити та віднести до того періоду, в якому надаються послуги. Одиниці, кожна з яких оцінюється окремо, становлять загальне зобов'язання. З накопиченої теперішньої вартості (дисконтованих) майбутніх платежів сплачуються відсотки, і слід визнавати витрати на такі відсотки.

## Вправа 2

Працедавець сплачує одноразові суми працівникам, коли вони виходять на пенсію. Ця сума дорівнює 1% від їхньої заробітної плати останнього року роботи за кожний рік надання ними послуг.

Обчисліть суму, що нараховується на кожний рік з 20X4р. до 20X8р. та зобов'язання на кінець періоду за кожний рік, виходячи з припущення, що не буде змін актуарних припущень.

Використайте таку інформацію:

- а) очікується, що працівник працюватиме 5 років (актуарне припущення);
- б) очікується, що його заробітна плата збільшуватиметься на 8% щороку (актуарне припущення);
- в) у 20X4р. заробітна плата дорівнює €10,000;
- г) застосовується ставка дисконту 10% на рік.

6.8 Актуарні прибутки та збитки можуть бути наслідком збільшень чи зменшень або теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами, або справедливої вартості будь-яких відповідних активів програми. Причини виникнення актуарних прибутків та збитків бувають, наприклад, такими:

- а) неочікувано високі або низькі рівні плінності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітних плат та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- б) вплив змін в оцінках майбутньої плінності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат внаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- в) вплив змін ставки дисконту;
- г) різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми.

6.9 Негайне визнання актуарних прибутків та збитків у Звіті про прибутки та збитки призведе до викривлення прибутку за період, тому РМСБО прийняла альтернативний підхід.

Спочатку будь-які актуарні прибутки або збитки не визнаються, тобто, вираховуються з відповідного активу чи зобов'язання, які визнаються у балансі, а не у Звіті про прибутки та збитки чи/або в забезпеченнях.

6.10 Проте, для висвітлення впливу суттєвих чистих актуарних прибутків та збитків МСБО 19 вимагає визнавати (як мінімум) ту частку чистих актуарних прибутків чи збитків, яку перенесено з попереднього періоду, у Звіті про прибутки та збитки.

Визнана сума - це:

Чисті актуарні прибутки або збитки,  
перенесені на майбутній період за межами 10% коридору  
Середній строк роботи, що залишився працівникам

Межа 10% коридору визначається як більша з таких двох оцінок:

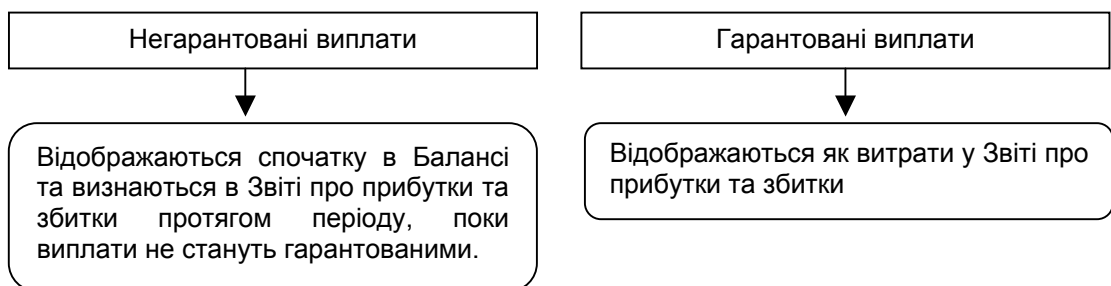
- а) 10% ЧТВ (чистої теперішньої вартості) зобов'язань за пенсіями;
- б) 10% справедливої вартості активів програми.

6.11 МСБО 19 дозволяє використовувати також інші систематичні методи більш швидкого визнання за умови, включаючи негайне визнання всіх актуарних прибутків та збитків.

6.12 Вартість раніше наданих послуг

Якщо підприємство збільшує норми за програмою пенсійного забезпечення для пенсіонерів, це призводить до збільшення зобов'язань за виплатами. Це збільшення зобов'язань (кредит) слід відображати одночасно по дебету або у Звіті про прибутки та збитки, або у Балансі.

Обліковий підхід залежить від того, чи гарантовані витрати (тобто, не залежать від майбутньої трудової діяльності):



### Вправа 3

Зазначте правильний обліковий підхід до вартості раніше наданих послуг.

На підприємстві "Уоткінс" діє пенсійна програма, яка надає пенсії розміром 2% кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг; ці виплати стають гарантованими після п'яти років надання послуг. 1 січня 20X6р. "Уоткінс" збільшує пенсії до 2.5% кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг, починаючи з 1 січня 20X2р.

На дату збільшення теперішня вартість додаткових виплат з 1 січня 20X2р. до 1 січня 20X6р. є такою:

	млн. €
Працівники з більше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 20X6р.	300
Працівники з менше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 20X6р (середній період до настання моменту гарантування – три роки)	<u>240</u>
	<u>540</u>

6.13 Скорочення та остаточні розрахунки

Скорочення відбувається, коли працедавець скорочує кількість працівників, охоплених програмою, або скасовує чи зменшує виплати, які будуть зароблені внаслідок майбутніх послуг теперішніх працівників.

Остаточний розрахунок відбувається тоді, коли працедавець здійснює операцію, яка скасовує його зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з пенсійною програмою

В обох випадках вплив відображається у доході, а саме:

- а) на підсумкову зміну вартості зобов'язання;
- б) на підсумкову зміну вартості активів програми;
- в) на будь-які актуарні прибутки/збитки та вартість раніше наданих послуг, які попередньо не були визнані.

6.14 Підхід до обліку зобов'язань за програмами з визначеними виплатами:

**Крок 1** Визнати актив, зобов'язання та невизнані прибутки/збитки:

Витрати на відсотки:

- Дт Витрати на відсотки (ставка витрат у % x зобов'язання за програмою з визначеними виплатами, перенесені з попереднього періоду) (Звіт про прибутки та збитки)
- Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (Баланс)

Очікуваний прибуток від активів програми:

- Дт Активи програми (Баланс)
- Кт Очікуваний прибуток (ставка доходу у % x активи за програмою з визначеними виплатами, перенесені з попереднього періоду) (Звіт про прибутки та збитки)

Технічно очікуваний прибуток розподіляється пропорційно часу на внески за вирахуванням виплат, здійснених за рік.

Вартість поточних послуг:

- Дт Вартість поточних послуг (Звіт про прибутки та збитки)
- Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (Баланс)

Внески:

- Дт Активи програми з визначеними виплатами (Баланс)
- Кт Грошові кошти підприємства

Виплати:

- Дт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (Баланс)
- Кт Активи програми (Баланс)

Вартість раніше наданих послуг:

- Дт Вартість раніше наданих послуг (щодо колишніх працівників) (Звіт про прибутки та збитки)
- Дт Невизнана (тобто відстрочена) вартість раніше наданих послуг (Баланс)
- Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (Баланс)

Амортизуйте відстрочені витрати за раніше наданими послугами до Звіту про прибутки та збитки на прямолінійній основі за середній період, поки виплати не стануть гарантованими (тобто, коли працівник виходить на пенсію або припиняє виплати, якщо це відбувається раніше).

**Крок 2** Визнавайте прибутки/збитки, перенесені з попереднього періоду, поза межами 10% коридору у Звіті про прибутки та збитки протягом середніх строків трудової діяльності, які залишилися до виходу на пенсію працівників-учасників програми:

- а) обчислити актуарні прибутки/збитки, перенесені з минулого періоду на поточний, застосовуючи пробний Баланс;
- б) забезпечте розкриття інформації згідно з МСБО 19.
- 6.15 Розкриття інформації у фінансових звітах за МСБО 19
- |                                                                      |       |
|----------------------------------------------------------------------|-------|
| Баланс                                                               | €     |
| Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами | X     |
| Справедлива вартість активів програми                                | (X)   |
|                                                                      | X     |
| Невизнані актуарні прибутки/збитки                                   | X/(X) |
| Невизнані витрати на раніше надані послуги                           | (X)   |
| Нестача фінансування (Зобов'язання)                                  | X     |
|                                                                      | X     |
| Звіт про прибутки та збитки                                          | €     |
| Витрати на поточні послуги                                           | X     |
| Витрати на відсотки                                                  | X     |
| Очікуваний дохід від активів програми                                | (X)   |
| Визнані актуарні прибутки/збитки                                     | (X)/X |
| Витрати на раніше надані послуги – колишнім працівникам (повністю)   | X     |
| Витрати на раніше надані послуги – існуючим працівникам              | X     |
|                                                                      | X     |
- 6.16 Підприємству слід також розкривати таку інформацію щодо програм з визначеною виплатою:
- а) облікову політику підприємства щодо визнання актуарних прибутків та збитків;
- б) загальний опис типу програми;
- в) узгодження активів та зобов'язань, визнаних у балансі;
- г) суми, включені до справедливої вартості активів програми;
- ґ) узгодження, яке показує зміни за період розміру чистого зобов'язання (або активу), визнаного в балансі;
- д) загальні витрати, визнані у звіті про прибутки та збитки, зазначаючи статті звіту про прибутки та збитки, до яких вони включені;
- е) фактичний прибуток від активів програми, а також фактичний дохід від будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив;
- є) основні актуарні припущення, використані на дату балансу (ставку дисконту та інші).

#### Вправа 4

Для більшої простоти та зрозумілості припускається, що всі операції відбуваються на кінець року.

Наведені далі дані застосовуються до програм компенсацій з визначеними виплатами після виходу на пенсію:

Очікуваний дохід від активів програми	12% (щорічно)
Ставка дисконту	10% (щорічно)
Теперішня вартість зобов'язання на початок 20X2р.	€1млн.
Ринкова вартість активів програми на початок 20X2р.	€1млн.

Суттєвими є такі показники.

	20X2р. €'000	20X3р. €'000	20X4р. €'000
Витрати на поточні послуги	140	150	150
Сплачені виплати	120	140	150
Внески підприємства	110	120	120
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1,200	1,600	1,700
Ринкова вартість активів програми на кінець року	1,250	1,450	1,610

Покажіть, як підприємству, що звітує, слід обліковувати таку програму з визначеною виплатою у роках 20X2, 20X3 та 20X4.

#### Вправа 5

Підприємство має колективний договір з працівниками, який визначає умови програми з визначеною виплатою. Цей договір слід переглядати щорічно.

Чи слід обліковувати зміни у кожному році?

## 7 ІНШІ ДОВГОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ

- 7.1 Сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум:

Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам	=	Теперішня вартість зобов'язань	-	Справедлива вартість на дату балансу активів програми, якими мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями
-----------------------------------------------------------	---	--------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- 7.2 Щодо інших довгострокових виплат працівникам, то підприємству слід визнавати чистий підсумок, який складається з наведених нижче сум, як витрати або як дохід

Витрати/дохід від інших довгострокових виплат працівникам	=	Витрати/ Дохід	-	Вартість поточних послуг; витрати на відсотки; очікуваний прибуток від будь-яких активів програми; актуарні прибутки та збитки, які слід визнавати негайно; вартість раніше наданих послуг, які слід визнавати негайно; вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків
-----------------------------------------------------------	---	-------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- 7.3 МСБО 19 не визначає вимоги до розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам. Вимоги інших МСБО до розкриття інформації такі:
- а) МСБО 8 "Чистий прибуток або збиток за період, помилки та зміни в обліковій політиці" – підприємство розкриває інформацію про характер та суму витрат, якщо їх розмір, характер чи частота важливі для пояснення показників діяльності підприємства за період;
  - б) МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" – підприємство розкриває інформацію про виплати працівникам і подає її основному управлінському персоналові.

## 8 ВИПЛАТИ ПРИ ЗВІЛЬНЕННІ

- 8.1 Виплати при звільненні – це виплати працівникам у результаті:
- а) рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; або
  - б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.
- Подія, в результаті якої виникає зобов'язання, – це звільнення, а не надання послуг працівником.
- 8.2 Підприємству слід визнавати виплати при звільненні тоді і лише тоді, коли воно беззастережно зобов'язується:
- а) звільнити працівника чи групу працівників до встановленої дати виходу на пенсію; або
  - б) надати виплати при звільненні внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.
- 8.3 Підприємство має доведене зобов'язання здійснити звільнення тоді і лише тоді, коли в нього є детальний офіційний план звільнення (з конкретним мінімальним змістом) і немає реальної можливості скасувати своє рішення.
- 8.4 У разі, коли виплати при звільненні підлягають сплаті у строк понад дванадцять місяців після дати балансу, їх слід дисконтувати. В разі пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні повинна базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.
- 8.5 Вимоги до розкриття інформації визначаються різними МСБО:
- а) за МСБО 8 "Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці" – підприємство розкриває інформацію про характер та суму витрат, якщо їх розмір, характер чи частота важливі для пояснення показників діяльності підприємства за період;
  - б) за МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", підприємство розкриває інформацію щодо виплат основному керівному персоналу;
  - в) за МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" підприємство розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність вибуття при розрахунках не є віддаленою.

## 9 КОМПЕНСАЦІЙНІ ВИПЛАТИ ІНСТРУМЕНТАМИ КАПІТАЛУ

- 9.1 Компенсаційні виплати інструментами капіталу – виплати працівникам, за якими або працівники мають право отримувати фінансові інструменти капіталу, випущені підприємством (або його материнською компанією); або сума зобов'язання підприємства працівникам залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів капіталу, виданих підприємством. Приклади: акції, опціони на акції та грошові виплати, що залежать від ціни акцій.
- 9.2 Стандарт вимагає розкриття певної інформації про такі виплати, але не встановлює вимог до визнання та оцінки.

Потрібне розкриття інформації про характер, кількість та вартість акцій та опціонів на акції, наданих або здійснених.

## ГЛАВА 15

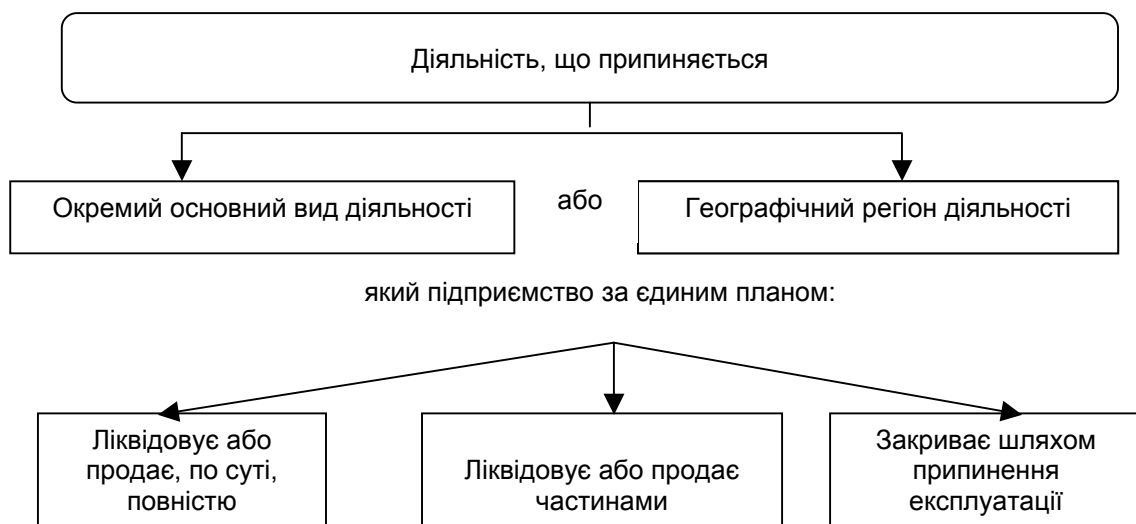
### МСБО 35 “ДІЯЛЬНІСТЬ, ЩО ПРИПИНЯЄТЬСЯ”

#### 1 ВСТУП

- 1.1 Метою МСБО 35 є заохочення підприємства до розкриття інформації про діяльність, що припиняється (примітка: не тільки про ту, що вже припинилась) окремо. Це покращить можливість користувачів фінансових звітів прогнозувати майбутнє підприємства (рентабельність, потоки грошових коштів, фінансовий стан і т.і.)
- 1.2 Цей Стандарт застосовується до всіх видів діяльності, що припиняється, всіх підприємств.

#### 2 КЛЮЧОВІ ВИЗНАЧЕННЯ

- 2.1 Діяльність, що припиняється, є складовою частиною підприємства, яка може бути виділена операційно та для цілей фінансової звітності.



- 2.2 Для визначення окремого основного виду діяльності або географічного регіону діяльності слід використовувати МСБО 14 “Звітність за сегментами”.

### Вправа 1

Чи є надані приклади подій діяльністю, що припиняється за МСБО 35?

Подія	Діяльність, що припиняється Так /Ні
Скорочення робочого персоналу	
Припинення виробництва деяких видів продукції або закриття виробничої лінії	
Закриття виробничих потужностей	

## 3 ПОДІЯ ПЕРВІСНОГО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

3.1 Вимоги МСБО 35 застосовуються, коли мала місце подія первісного розкриття інформації. Це одна з наведених нижче подій, незалежно від того, яка з них відбувається раніше:

- а) коли підприємство уклало юридично обов’язкову угоду про продаж майже всіх активів, які відносяться до діяльності, що припиняється;
- б) коли рада директорів підприємства або подібний керівний орган:
  - i) затвердила детальний офіційний план припинення діяльності, і
  - ii) зробила оголошення про цей план.

3.2 Подія розкриття первісної інформації створює конструктивне зобов’язання.

### Вправа 2

Вкажіть, чи слід застосовувати вимоги МСБО 35 до сегменту А і сегменту Б і в якому випадку?

Підприємство “Х” затвердило 23 лютого 20X3р. детальний план припинення діяльності для двох окремих сегментів діяльності (сегменти А і Б) до грудня 20X3р. Підприємство “Х” уклало юридичну обов’язкову угоду з підприємством “У” про продаж сегменту А 5 березня 20X3р. Підприємство “Х” зробило оголошення про це рішення 3 квітня 20X3р.

## 4 ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

4.1 Стандарт не встановлює жодних принципів спеціального визнання та оцінки діяльності, що припиняється, тому що ці проблеми вирішуються в інших стандартах. Найбільш доречними в цьому випадку можуть бути два стандарти:

- а) МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”
- б) МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.

## 5 ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- 5.1 Розкриття інформації слід включати або до приміток до фінансових звітів або до фінансових звітів за виключенням розкриття інформації про суму прибутку або збитку до сплати податку, визнану при ліквідації активів або погашенні зобов'язань, які відносяться до діяльності, що припиняється, яка повинна відобразитись у Звіті про прибутки та збитки. Таку інформацію слід розкривати щорічно:
- а) опис діяльності, що припиняється;
  - б) сегмент діяльності або географічний сегмент, за якими її відображають у звітності згідно з МСБО 14;
  - в) дату та характер події розкриття первісної інформації;
  - г) дату або період, в якому очікується завершення припинення діяльності, якщо вони відомі;
  - ґ) балансову вартість на дату балансу всіх активів і всіх зобов'язань, які підлягають ліквідації;
  - д) суми доходу, витрат, прибутку до оподаткування і витрати на податки в поточному періоді;
  - е) суми чистих потоків грошових коштів, які можна віднести до операційної, фінансової та інвестиційної діяльності;
  - є) прибутки та збитки при ліквідації активів або погашенні зобов'язань, які можна віднести до діяльності, що припиняється.
- 5.2 Якщо подія має місце після дати балансу, але до затвердження фінансових звітів, всі надані вище розкриття інформації слід включати до фінансової звітності даного періоду.
- 5.3 Вище надані розкриття інформації мають бути також включені до наступних звітів, доки припинення діяльності ще не закінчено.
- 5.4 Кожен вид діяльності, що припиняється, слід розкривати окремо.
- 5.5 Приклад розкриття інформації у Звіті про прибутки та збитки наданий нижче:

	Діяльність, що продовжується (Сегменти А і Б)		Діяльність, що припиняється (Сегмент В)		Підприємство в цілому	
	20X3	20X2	20X3	20X2	20X3	20X2
Доход	100	90	40	50	140	140
Витрати	(60)	(65)	(30)	(27)	(90)	(92)
Збиток від зменшення корисності	-	-	(10)	(20)	(10)	(20)
Забезпечення звільнення працівників	-	-	(30)	-	(30)	-
Витрати на сплату відсотків	<u>(20)</u>	<u>(10)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(25)</u>	<u>(15)</u>
Прибуток (збиток) до сплати податків	20	15	(35)	(2)	(15)	13
Податок на прибуток	<u>(6)</u>	<u>(7)</u>	<u>10</u>	<u>1</u>	<u>4</u>	<u>(6)</u>
Прибуток (збиток) після сплати податків	<u>14</u>	<u>8</u>	<u>(25)</u>	<u>(1)</u>	<u>(11)</u>	<u>7</u>

5.6 Приклад розкриття інформації у формі примітки наданий нижче.

1 жовтня 20X2р. підприємство оголосило свій намір продати свій сегмент діяльності – виробництво іграшок. Процедура продажу була закінчена 1 січня 20X3р., і діяльність з виробництва іграшок була визнана у звітності як діяльність, що припиняється.

Результати припинення діяльності за поточний період на дату ліквідації були такими:

Доход	X
Витрати	(X)
Витрати на припинення діяльності	(X)
Витрати на відсотки	(X)
Прибуток до сплати податку	X
Податок на прибуток	(X)
Прибуток після сплати податку	X

5.7 МСБО 35 вимагає розкриття балансової вартості всіх активів і всіх зобов'язань, пов'язаних з припиненням діяльності.

5.8 Чисті потоки грошових коштів, які пов'язані з припиненням діяльності, слід також розкрити. Потоки грошових коштів зберігають свій характер як операційні, інвестиційні або фінансові.

### Вправа 3

18 вересня 20X1р. Рада директорів підприємства “Z” вирішила ліквідувати сегмент P, який є сегментом її господарської діяльності, і 3 жовтня оголосила про ліквідацію.

На 3 жовтня балансова вартість чистих активів сегменту P дорівнювала € 1млн. (активи - € 1.2 млн., зобов'язання - € 0.2 млн.). Чиста сума відшкодування активів, відображених на € 1.2 млн., була оцінена € 1.05 млн., і було вирішено визнати збитки від зменшення корисності у € 0.15 млн.

На 31 грудня 20X1р. (кінець фінансового року для підприємства “Z”) балансова вартість чистих активів сегменту P дорівнювала €0,95млн. (активи - € 1.15млн., зобов'язання - € 0.2млн.). За період з 3 жовтня по 31 грудня 20X1р. не трапилось ніякої втрати корисності.

Вкажіть, яке розкриття інформації вимагається згідно з МСБО 35.

## ГЛАВА 16

# МЕТОДОЛОГІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, СКЛАДЕНИХ ЗА П(С)БО, У ФІНАНСОВІ ЗВІТИ ЗА МСБО

### 1 ВСТУП

- 1.1 Трансформація – це процес, за допомогою якого фінансову інформацію, складену відповідно до одних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, перетворюють у фінансову інформацію відповідно до інших загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.
- 1.2 Як правило, трансформацію здійснюють у таких випадках:
- а) якщо підприємству потрібно надати його фінансові звіти відповідно до МСФЗ, виходячи з фінансових звітів, первісно складених за національними стандартами. Така трансформація здійснюватиметься періодично (звичайно, раз на рік); або
  - б) якщо підприємство припиняє застосовувати П(С)БО і починає застосовувати лише МСФЗ, цей процес називають конверсією. Таку конверсію здійснюють лише один раз, оскільки всі наступні фінансові звіти складатимуться відповідно до МСФЗ.
- 1.3 Методологія трансформації в цій главі спрямована на процедуру перетворення звітів, складених за П(С)БО, у звіти, складені за МСФЗ із застосуванням стандартів, чинних на 1 березня 2004 р.
- 1.4 Для складання фінансових звітів підприємства відповідно до МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня 2004р., необхідно спочатку трансформувати його фінансові звіти за попередній, 2003 рік. Крім того, Баланс станом на 31 грудня 2002р. також слід трансформувати відповідно до МСФЗ.

Наведена далі таблиця підсумовує фінансові звіти за П(С)БО, які необхідні для складання повного комплексу фінансових звітів за МСБО станом на 31 грудня 2004р.

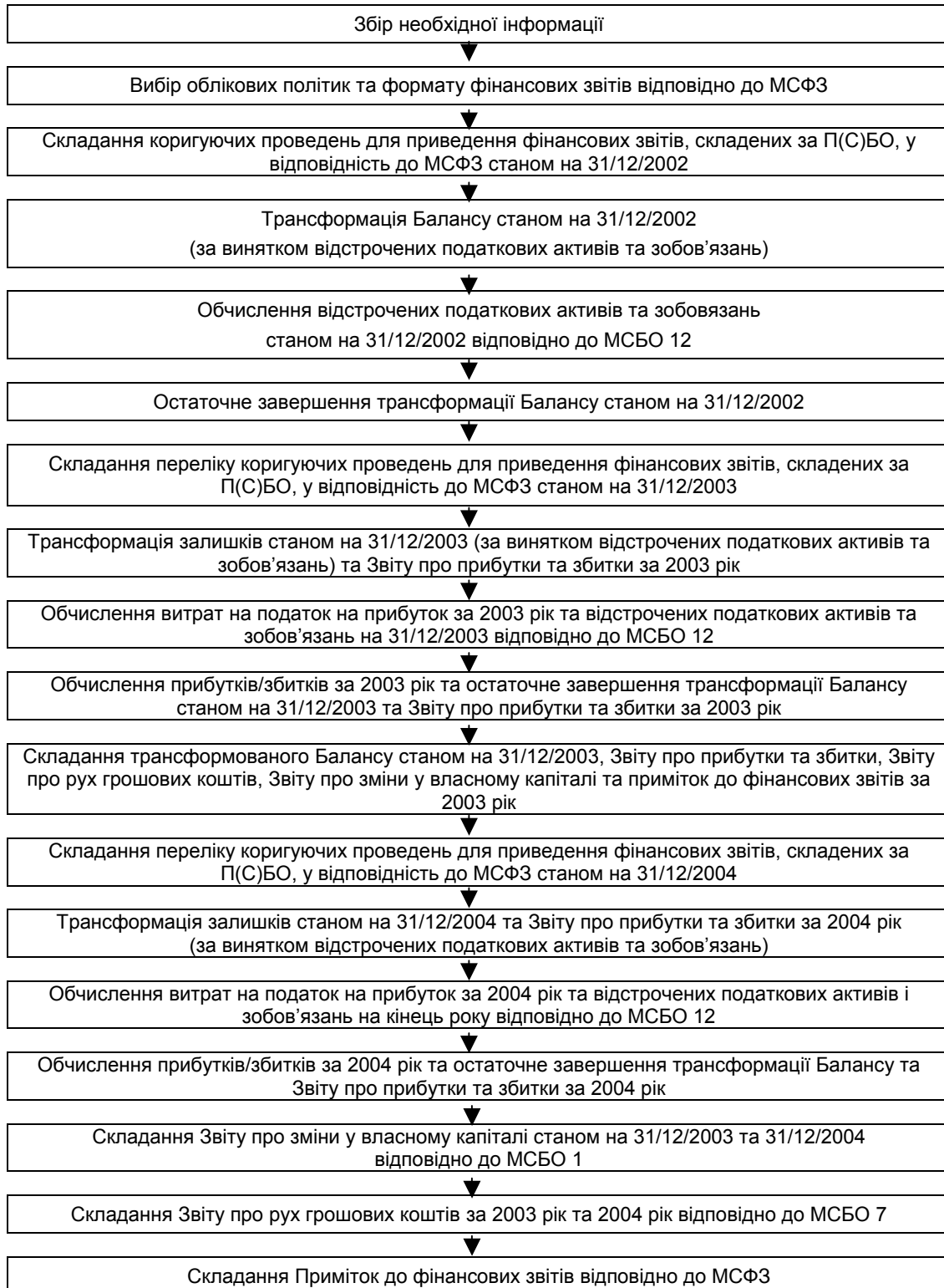
Дата трансформації	Баланс	Звіт про прибутки та збитки	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про зміни у власному капіталі	Примітки до фінансових звітів
31 грудня 2004р.	+	+	+	+	+
31 грудня 2003р.	+	+	+	+	+
31 грудня 2002р.	+	-	-	-	-

- 1.5 Оскільки підприємству слід здійснити трансформацію на різні дати, виникає питання, чи слід застосовувати різні варіанти стандартів.

МСФЗ 1, параграф 8, зазначає: “Підприємству не слід застосовувати різні варіанти МСФЗ, що були чинними до цієї дати. Підприємство може застосовувати новий МСФЗ, який ще не є обов’язковим, якщо він дозволяє застосування раніше дати набрання чинності”.

У такому випадку це означає, що підприємство застосовуватиме МСФЗ, чинні на 31 грудня 2004р., щоб трансформувати свої фінансові звіти станом на 31 грудня 2002р., 2003р. та 2004р. Проте, підприємству слід буде враховувати П(С)БО, що були чинними на кожну з цих дат при складанні коригувань для трансформації (див. Додаток 2).

1.6 Процес трансформації можна подати у такій формі:



## 2 ЗБІР НЕОБХІДНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

2.1 Для здійснення трансформації необхідна така інформація:

- а) загальна інформація та аналітичні дані про підприємство, необхідні для подання у Примітках до фінансових звітів (найкраща практика – скласти контрольний перелік розкриття інформації за МСБО, який містить повний перелік вимог до розкриття інформації відповідно до МСБО);
- б) Баланс за П(С)БО станом на 31 грудня 2002р.;
- в) фінансові звіти за П(С)БО станом на 31 грудня 2003р. та 31 грудня 2004р., включаючи Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про зміни у власному капіталі, Примітки до фінансових звітів (або Форма 5 українських річних фінансових звітів);
- г) оборотно-сальдові відомості підприємства, що містять залишки станом на 31 грудня 2002, 2003 та 2004 років;
- ґ) аналітичні дані за основними рахунками за 2003 та 2004 роки, які можна звіряти з доходами/видатками за рік, наведеними у Звіті про прибутки та збитки 2003 та 2004 років, складеними за П(С)БО.

## 3 ВИБІР ОБЛІКОВИХ ПОЛІТИК ТА ФОРМАТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

3.1 Для відповідності МСФЗ, підприємству слід обрати облікові політики, які воно застосовуватиме для складання фінансових звітів. Може бути обрана облікова політика, така ж, яка застосовувалася за П(С)БО, якщо такий вибір не зашкоджує правдивому поданню фінансових звітів підприємства.

Наприклад, відповідно до П(С)БО 7 (“Основні засоби”):

“...витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу”.

Проте, МСБО 23 (“Витрати на позики”) дозволяє альтернативний підхід:

“Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва активу, включаються до собівартості цього активу.”

Дотримуючись політики мінімального відхилення від поточної облікової політики за П(С)БО, підприємство обере базовий підхід за МСБО, тобто, визнання витрат на позики витратами в тому періоді, в якому вони були понесені.

Проте, підприємству слід прийняти рішення, чи застосовувати альтернативний підхід для підвищення достовірності подання. Капіталізація витрат на відсотки має відповідати “принципу відповідності”: витрати на відсотки визнаватимуться, коли отримують доход, пов’язаний з ними. Це дозволяє надати більш стабільні результати діяльності, ніж подання збитків у першому році, а прибутків – у другому.

3.2 Таблиця, що наводить облікові політики за МСФЗ для порівняння з обліковими політиками за П(С)БО та заходи, які потрібно вжити, полегшує порівняння.

Зразок форми порівняльної таблиці для оцінки впливу МСФЗ

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Необхідні заходи (коригування облікових проведень)

Нижче наведено приклад такої робочої таблиці. Цей приклад охоплює коригуючі проведення, які обумовлені відмінностями облікових політик.

Зразок порівняльної таблиці оцінки впливу МСФЗ:  
порівняння МСФЗ та П(С)БО для окремих статей Балансу

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Коригуюче проведення
<i>Основні засоби: визнання та оцінка</i>		
МСБО 23 “Витрати на позики” дозволяє капіталізацію витрат на позики (включаючи витрати на відсотки) як частини собівартості активів, які відповідають критеріям, визначеним МСБО 23.	П(С)БО 7 “Основні засоби” не дозволяє капіталізації витрат на позики.	Якщо підприємство затверджує альтернативний підхід за МСБО 23:  Дт 103 “Основні засоби” Кт 951 “Витрати на відсотки” Кт 441/442 “Прибуток нерозподілений” та Дт 91,92,93,94 “Загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати” (на суму нарахованих амортизаційних витрат) Дт 441/ 442 “Прибуток нерозподілений” Кт 131 “Накопичена амортизація”
Згідно з МСБО 40, інвестиційну нерухомість слід подавати як окрему статтю у Балансі  За МСБО 40, підприємству слід обрати або модель справедливої вартості, або модель собівартості як свою облікову політику; йому слід застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості.	П(С)БО не мають стандарту, що стосується інвестиційної нерухомості.	Якщо підприємство обирає модель собівартості, слід робити проведення лише для перекласифікації:  Дт. МСБО “Інвестиційна нерухомість” Кт. 103 «Основні засоби» та Дт. 131 «Основні засоби: накопичена амортизація» Кт. МСБО “Інвестиційна нерухомість: накопичена амортизація»  Якщо підприємство обирає модель справедливої вартості, необхідні проведення як для перекласифікації, так і коригування : - проведення для перекласифікації такі, як наведені вище; - коригуючі проведення:  Дт. МСБО “Збитки від оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю” Дт. 441/ 442 “Прибуток нерозподілений” Кт. МСБО “Інвестиційна нерухомість” та Дт. 131 “Накопичена амортизація” Кт. 91,92,93,94 “Загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати (на суму нарахованих амортизаційних витрат)” Кт. 441/ 442 “Прибуток нерозподілений”

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Коригуюче проведення
<i>Основні засоби: визнання та оцінка (продовження)</i>		
<p>МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” вимагає наводити первинні фінансові звіти в одиниці виміру, що діє на дату Балансу.</p> <p>Відповідні дані для попереднього періоду і будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також мають бути наведені в тій самій одиниці.</p>	<p>Обов’язкові нормативні акти уряду України вимагають індексації основних засобів протягом періоду гіперінфляції.</p> <p>Обов’язкові коефіцієнти відображали інфляцію і стосувалися конкретних груп основних засобів в конкретних галузях промисловості, на той час як МСБО вимагає застосовувати індекс споживчих цін (СРІ). П(С)БО 22 “Вплив інфляції” не містить пояснень до цього питання. Внаслідок цього, підприємство має сторнувати обов’язкову індексацію та перераховувати основні засоби, застосовуючи СРІ для приведення основних засобів до відповідності з МСФЗ.</p>	<p>1) Коригуюче проведення, необхідне для сторнування обов’язкових переоцінок основних засобів:</p> <p>Дт 423 “Переоцінка основних засобів” Дт 131 “Накопичена амортизація” Кт 10 “Основні засоби” на суму обов’язкової переоцінки основних засобів, накопиченої протягом усього періоду існування підприємства</p> <p>2) Коригуюче проведення, необхідне для збільшення балансової вартості основних засобів:</p> <p>Дт 10 “Основні засоби” Кт 44 “Нерозподілені прибутки” Кт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація”</p> <p>на суму різниці між перерахованою собівартістю та накопиченою амортизацією, а також історичною собівартістю та накопиченою амортизацією за П(С)БО.</p>

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Коригуюче проведення
<b>Основні засоби: визнання та оцінка (продовження)</b>		
МСБО 36 “Зменшення корисності активів” передбачає, що підприємству на кожну дату Балансу необхідно розглядати, чи існують будь-які ознаки можливого зменшення корисності активу. Якщо вони існують, необхідно повністю перевірити на зменшення корисності, аби попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування активу.	У складі П(С)БО немає стандарту, аналогічного МСБО 36.  П(С)БО 7 “Основні засоби” не містить будь-яких пояснень, що стосуються визначення зменшення корисності активів.	<p><b>Приклад:</b> припустимо, що є такі дані про об’єкт основних засобів: історична собівартість - 100 грн.; накопичена амортизація - 50 грн.; чиста балансова вартість - 50 грн.; сума очікуваного відшкодування - 30 грн.</p> <p>Існує 3 можливих способи часткового списання балансової вартості основних засобів до суми їхнього очікуваного відшкодування:</p> <p>1) Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 20,</p> <p>внаслідок цього:</p> <p>історична собівартість = 100, накопичена амортизація = 70, чиста балансова вартість (NBV) = 30, збиток = 20</p> <p>2) Дт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 20 Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 10 “Основні засоби” 40,</p> <p>внаслідок цього:</p> <p>історична собівартість = 60, накопичена амортизація = 30, ЧБВ (NBV) = 30, збиток = 20</p> <p>3) Дт 13 “Основні засоби: накопичена амортизація” 50 Кт 10 “Основні засоби” та</p> <p>Дт 975 “Збиток від зменшення корисності основних засобів” 20 Кт 10 “Основні засоби” 20,</p> <p>внаслідок цього:</p> <p>історична собівартість = 30, накопичена амортизація = 0, ЧБВ (NBV) = 30, збиток = 20</p>

Вимоги МСФЗ	Вимоги П(С)БО	Коригуюче проведення
<b>Власний капітал: оцінка</b>		
МСБО 29 зазначає: “На початку першого періоду застосування Стандарту 29 складники власного капіталу, окрім нерозподіленого прибутку та будь-якої дооцінки, перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином”.	П(С)БО 22 “Вплив інфляції” не встановлює чітко, що підприємству слід перераховувати статутний капітал з дати внесків акціонерами. Внаслідок цього, українські підприємства не перераховують статутний капітал.	Для подання перерахованого акціонерного капіталу: Дт 44 “Нерозподілені прибутки” Кт 40 “Статутний капітал”  на суму різниці між перерахованою собівартістю та історичною собівартістю статутного капіталу.
<b>Фінансові інструменти: визнання та оцінка</b>		
МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, параграф 66: “Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов’язання підприємству слід оцінювати їх за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, наданої (у випадку активу) або отриманої (у випадку зобов’язання) за них. Витрати на операцію треба включати у первісну оцінку всіх фінансових активів і зобов’язань”. Справедлива вартість простих векселів до сплати дорівнює їхній теперішній вартості станом на дату Балансу. МСБО 39 визначає, що дебіторську заборгованість з короткими строками погашення не дисконтують, якщо вплив не є суттєвим. Ця концепція поширюється також на кредиторську заборгованість. Пояснення застосування концепції наведено в “Рекомендаціях з впровадження МСБО 39”, параграф 66, та питання 66-3.	П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” не містить докладних пояснень та прикладів застосування вимог Стандарту в конкретних ситуаціях. Зокрема, немає ніяких пояснень, що стосуються справедливої вартості фінансового зобов’язання.	Коригуюче проведення на дату первісного визнання:  Дт 62 “Короткострокові векселі видані” Кт Доход від коригування справедливої вартості короткострокових векселів”  Це проведення зменшує первісну вартість короткострокових векселів до їхньої теперішньої вартості станом на дату визнання.  Коригуюче проведення для подальшої оцінки:  Дт Витрати від коригування справедливої вартості короткострокових векселів Кт 62 “Короткострокові векселі видані”  Це проведення коригує вартість короткострокових векселів, виданих до їхньої теперішньої вартості станом на дату подальшої оцінки (наступні дати Балансу).

#### 4 ФОРМА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

- 4.1 Оскільки МСФЗ не визначають ніякої обов'язкової форми фінансових звітів, підприємству слід складати фінансові звіти відповідно до МСБО, враховуючи мінімальні вимоги, встановлені МСБО 1. Прикладом фінансових звітів за МСФЗ є Додаток до МСБО 1, переглянутий у 2003 році.

##### Вправа 1

Виходячи з вимог МСФЗ та Балансу ВАТ "АБВ", складеного за П(С)БО, розробіть форму Балансу цього підприємства у відповідності МСФЗ. Поясніть, які припущення, концепції та інші вимоги МСФЗ застосовуватиме.

ВАТ "АБВ"  
 Баланс за П(С)БО  
 станом на 1 січня 2004 р.

АКТИВ	Код рядка	На початок року	На кінець року
1	2	3	4
<b>I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>			
Нематеріальні активи:			
Залишкова вартість	010	-	-
Первісна вартість	011	-	-
Накопичена амортизація	012	-	-
Незавершене будівництво	020	-	-
Основні засоби:			
Залишкова вартість	030	350.0	363.0
Первісна вартість	031	710.0	830.0
Знос	032	360.0	467.0
Довгострокові фінансові інвестиції,			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	-	-
Інші фінансові інвестиції	045	117.0	120.0
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	-	-
Відстрочені податкові активи	060	-	-
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	467.0	483.0

1	2	3	4
<b>II. ОБОРОТНІ АКТИВИ</b>			
Запаси:			
Виробничі запаси	100	121.0	115.0
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	-	-
Незавершене виробництво	120	44.0	25.0
Готова продукція	130	137.0	111.0
Товари	140	-	-
Векселі одержані	150	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
Чиста реалізаційна вартість	160	137.0	281.0
Первісна вартість	161	165.0	317.0
Резерв сумнівних боргів	162	28.0	36.0
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
З бюджетом	170	-	-
За виданими авансами	180	74.0	57.0
З нарахованих доходів	190	-	-
Із внутрішніх розрахунків	200	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	-	-
Поточні фінансові інвестиції	220	82.0	97.0
Грошові кошти та їх еквіваленти			
В національній валюті	230	15.0	34.0
В іноземній валюті	240	-	-
Інші оборотні активи	250	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>260</b>	<b>610.0</b>	<b>720.0</b>
<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>			
Баланс	280	1,077.0	1,203.0

ПАСИВ	Код рядка	На початок року	На кінець року
1	2	3	4
<b>I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ</b>			
Статутний капітал	300	376.0	476.0
Пайовий капітал	310	-	-
Додатково вкладений капітал	320	-	-
Інший додатковий капітал	330	-	-
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(87.0)	37.0
Неоплачений капітал	360	-	-
Вилучений капітал	370	-	-
Усього за розділом I	380	289.0	513.0
<b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>			
Забезпечення виплат персоналу	400	-	-
Інші забезпечення	410	-	-
Цільове фінансування	420	-	-
Усього за розділом II	430	-	-
<b>III. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>			
Довгострокові кредити банків	440	58.0	81.0
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	460	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	470	-	-
Усього за розділом III	480	58.0	81.0
<b>IV. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>			
Короткострокові кредити банків	500	112.0	122.0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	6.0
Векселі видані	520	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	618.0	481.0
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
З одержаних авансів	540	-	-
З бюджетом	550	-	-
З позабюджетних платежів	560	-	-
Зі страхування	570	-	-
З оплати праці	580	-	-
З учасниками	590	-	-
Із внутрішніх розрахунків	600	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	-	-
Усього за розділом IV	620	730.0	609.0
<b>V. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	630	-	-
<b>БАЛАНС</b>	640	1,077.0	1,203.0

- 4.2 На додаток до форми Балансу, Звіту про прибутки та збитки, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про зміни у власному капіталі підприємству слід визначити, яку інформацію розкривати у примітках до фінансових звітів. Для розкриття всієї інформації згідно з вимогами МСФЗ підприємству слід скласти "Контрольний перелік розкриття інформації за МСФЗ". Він міститиме всю інформацію, що підлягає розкриттю згідно з вимогами МСБО; він включатиме також графи, в яких зазначатиметься, яка інформація вже розкрита, а яка – ще ні. Приклад "Контрольного переліку розкриття інформації за МСБО" наведено нижче для МСБО 16 "Основні засоби".

Приклад "Контрольного переліку розкриття інформації за МСБО": МСБО 16 "Основні засоби"

МСБО	Основні засоби	Так	Ні	Немає
1	2	3	4	5
МСБО 16.60	Чи розкрита така інформація про кожний клас основних засобів:			
	а. бази, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;			
	б. якщо застосовували більше ніж одну базу, треба розкривати валову балансову вартість за цією базою в кожній категорії;			
	в. застосовані методи амортизації;			
	г. застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;			
	ґ. валова балансова вартість та сума накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець звітного періоду;			
	д. узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду (порівняльна інформація не потрібна):			
	– надходження основних засобів;			
	– вибуття;			
	– придбання в результаті об'єднання компаній;			
	– збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок (згідно з МСБО 16, параграфи 29, 37, 38), а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих безпосередньо в капіталі за МСБО 36 "Зменшення корисності активів";			
	– збитки від зменшення корисності, визнані у звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36;			
	– збитки від зменшення корисності, сторновані в звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36;			
– амортизація;				
– чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонних компаній;				
– інші зміни.				
МСБО 16.61	Чи розкрита така інформація:			
	а. наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані для забезпечення зобов'язання;			
	б. облікова політика щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів;			
	в. сума видатків на рахунку основних засобів у процесі будівництва;			

	г. Сума угод, пов'язаних із придбанням основних засобів.			
МСБО 16.64	Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, чи розкрита така інформація:			
	г. база, застосована для переоцінки активів;			
	д. дати чинності переоцінки;			
	е. залучення незалежного оцінювача;			
	є. сутність будь-яких показників, що їх застосовували для визначення відновленої вартості;			
1	2	3	4	5
	ж. балансову вартість кожного класу основних засобів, що була б включена до фінансових звітів у разі відображення активів (базовий підхід у МСБО 16);			
	з. дооцінки, що вказують на зміни протягом звітного періоду будь-яких обмежень щодо розподілення залишку серед акціонерів.			
ПКТ-14.5	Чи розкрито окремо інформацію про грошову або негрошову компенсацію, визнану щодо зменшення корисності або втрати об'єктів основних засобів?			
МСБО 16.66	Чи розкрито таку додаткову інформацію?			
	а. балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;			
	б. валову балансову вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовують;			
	в. балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються для продажу;			
	г. справедливу вартість основних засобів при застосуванні базового підходу в разі, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.			

## 5 ТРАНСФОРМАЦІЯ БАЛАНСУ СТАНОМ НА 31 ГРУДНЯ 2002 РОКУ

5.1 МСФЗ 1 “Перше прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності” встановлює вимоги та надає пояснення стосовно переходу на МСФЗ. У першому Балансі, складеному за МСФЗ, підприємству необхідно буде:

- а) визнати всі активи та зобов'язання відповідно до вимог МСФЗ;
- б) не визнати об'єкти як активи чи зобов'язання, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
- в) перекласифікувати об'єкти для приведення їх у відповідність активам, зобов'язанням та компонентам власного капіталу, що визнаються за МСФЗ, якщо вони відрізняються від попередньо застосованих ЗППБО;
- г) застосовувати МСФЗ під час оцінки всіх визнаних активів та зобов'язань.

5.2 МСФЗ припускають обмежені винятки з цих вимог у конкретних випадках, коли ймовірно, що витрати на дотримання цих вимог перевищать вигоди.

МСФЗ вимагає розкриття інформації, яка роз'яснює, як перехід з попередніх ЗППБО на МСФЗ вплинув на відображений в звітності фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства.

5.3 Якщо підприємство вперше підготовлює трансформацію фінансових звітів, йому також необхідно трансформувати фінансові звіти за 2003р. Це пояснюється в МСБО 1, параграф 38, “...слід розкривати зіставну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всієї цифрової інформації у фінансових звітах.”

Отже, для завершення трансформації фінансових звітів за 2004р., слід скласти Баланс за 2002р. та фінансові звіти за 2003р. відповідно до вимог МСФЗ.

- 5.4 Слід скласти таблицю трансформації за 2002р., починаючи з оборотно-сальдового балансу рахунків станом на 31 грудня 2002р.; окремо необхідно показати рахунок 441 “Прибуток нерозподілений” разом з доходами/витратами за 2002р. Формат таблиці трансформації може бути такий:

Попередня таблиця трансформації: рахунки Балансу

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Залишок станом на 31.12.2002	
			Дт	Кт
Баланс	1030	Будинки та споруди	1,000,000	

- 5.5 Подайте рахунки розрахунків з дебіторами та кредиторами (напр., 36, 63, 37), які мають дебетові та кредитові залишки у вигляді двох рахунків. Рахунок, який має дебетовий залишок, буде взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості за МСБО; рахунок, який має кредитовий залишок, буде взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО.

- 5.6 Після цього у трансформаційній таблиці трансформації потрібно закрити рахунки:

АКТИВІВ

- ЗОБОВ'ЯЗАНЬ
  - АКЦІОНЕРНОГО КАПІТАЛУ (за винятком рахунку 441)
  - РАХУНКУ 441 (включаючи доходи/витрати за 2002р.)
- НУЛЬ

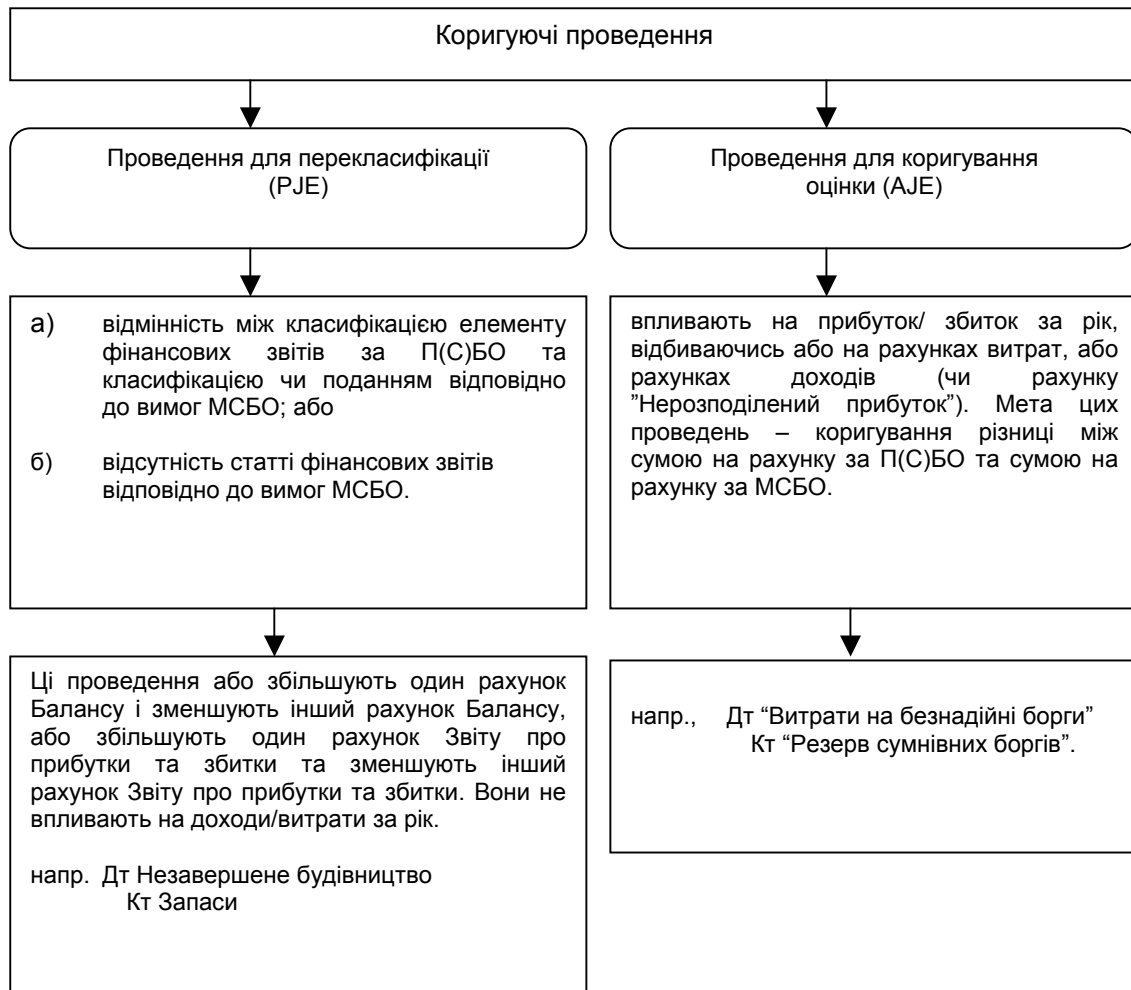
- 5.7 Встановіть взаємозв'язок рахунків за П(С)БО з заголовками за МСБО, що наведені у фінансових звітах, та з назвами у примітках до фінансових звітів. Таблицю трансформації слід змінити таким чином:

Попередня таблиця трансформації: взаємозв'язок рахунків з заголовками МСБО

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСБО – наводиться в основній частині Балансу	Заголовок у МСБО – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12.02
Баланс	1030	Будинки та споруди	Основні засоби	Будинки та споруди	1,000,000

- 5.8 Припускається, що фінансові звіти підприємства повністю відповідають вимогам П(С)БО, чинних станом на 31 грудня 2002р. і тому немає необхідності в проведеннях для коригування залишків за П(С)БО. У цих випадках підприємству лише слід зробити необхідні коригування для коригування залишків чи рахунків на 31 грудня 2002р., щоби вони відповідали вимогам МСБО.

5.9 Існує два типи коригуючих проведення – з перекласифікації та з коригування оцінки.



5.10 Перелік коригуючих проведення Балансу станом на 31 грудня 2002р. слід скласти на основі порівняльної таблиці для оцінки впливу МСБО. Рекомендований формат такий:

Журнал коригуючих проведення

Номер проведення	Опис проведення	Сума, грн.	Дебетовий рахунок	Кредитовий рахунок
1	Резерв сумнівних боргів	50,000	441	380

5.11 Всі коригуючі проведення слід послідовно нумерувати, щоби включити їх до таблиці трансформації. Їх слід надавати у вигляді проведення, що містять пояснення змісту операції.

5.12 Зверніть увагу, що під час коригування доходу або витрат за 2002р., коригуюче проведення слід робити до рахунку 441 "Прибуток нерозподілений". Причина полягає в тому, що за 2002 р. (перший рік, за який складається трансформований Баланс) ми не здійснюємо трансформації Звіту про прибутки та збитки і, отже, ми не вводимо в таблицю трансформації рахунки Звіту про прибутки та збитки. Внаслідок цього, за 2002р. немає проведення для перекласифікації, які перекласифікували би дохід або витрати. Крім цього, всі коригуючі проведення за 2002р. стосуються рахунку 441 "Прибуток нерозподілений", а не рахунків доходу та витрат.

5.13 Наступний крок – перенести цифри з переліку коригуючих проведення до таблиці трансформації, аби вони коригували ті рахунки, яких вони стосуються. Таблиця трансформації зміниться таким чином:

Таблиця трансформації з введеними коригуючими проведеннями

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та Збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСБО – наводиться у Б/ЗПЗ	Заголовок у МСБО – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12.02	КП 1
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Б	380	Резерв сумнівних боргів	Резерв сумнівних боргів, чистий	Резерв сумнівних боргів	(10)	(50,000)
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Б	441	“Прибуток нерозподілений”	“Прибуток нерозподілений”	“Прибуток нерозподілений”	(100,000)	50,000
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Кінцевий залишок для кожного рахунку Балансу визначається як сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня 2002р. та всіх коригувань цього рахунку. Внаслідок цього, ми отримуємо рахунок, залишок на якому трансформований відповідно до МСБО.

- 5.14 Після введення всіх коригувань до таблиці трансформації підприємство може визначити відстрочені податкові активи та зобов'язання. Під час обчислення відстроченого податку відповідно до МСБО, підприємству слід враховувати будь-які коригуючі проведення, зроблені при трансформуванні з фінансових звітів за П(С)БО.

Для визначення відстроченого податкового активу чи зобов'язання підприємство:

- обчислює тимчасові різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання за П(С)БО та їхньою податковою базою;
- вводить балансову вартість активів та зобов'язань, трансформовану для МСБО;
- визначає тимчасові різниці між балансовою вартістю за МСБО та податковою базою, враховуючи коригування з метою перекласифікації (тимчасова різниця за П(С)БО + / - вплив коригуючого проведення за МСБО);
- обчислює відстрочений податковий актив чи зобов'язання, застосовуючи ставку податку на прибуток у 30% до обчислених тимчасових різниць (або у 25%, якщо підприємство очікує, що тимчасова різниця буде реалізованою після 1 січня 2004р., коли зміни до законодавства наберуть чинності);
- відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочений податковий актив слід визнавати для всіх тимчасових різниць, котрі не підлягають оподаткуванню, тією мірою, якою є ймовірним, що буде отриманий оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка не підлягає оподаткуванню.

Прогноз для обчислення відстроченого податку:

Попередня таблиця для обчислення відстроченого податку на прибуток

Назва рядку у Б	Балансова вартість за П(С)БО станом на 31.12.02, тис. грн.	Податкова база станом на 31.12.02, тис. грн.	Тимчасова різниця за П(С)БО, тис. грн.	Балансова вартість за МСБО станом на 31.12.02, тис. грн.	Тимчасова різниця за МСБО, тис. грн.	Відстрочений податковий актив (+) чи зобов'язання (-) за МСБО, тис. грн.
Торговельна та інша дебіторська заборгованість	120	130	(10)	70	(60)	18

- 5.15 Податкова база активу – це сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподаткованих економічних вигод, що надходять підприємству, коли воно відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Доход, пов'язаний з дебіторською заборгованістю, вже включений до оподаткованого прибутку. Таким чином, економічні вигоди, що надходять до підприємства, коли

воно відшкодує балансову вартість дебіторської заборгованості, не підлягатимуть оподаткуванню в майбутньому.

Згідно з визначенням податкової бази, якщо економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.

Підприємство обчислило резерв безнадійних боргів за П(С)БО щодо торговельної дебіторської заборгованості – станом на 31 грудня 2003р. він становив 10,000 грн. Витрати, пов'язані з сумнівною та безнадійною дебіторською заборгованістю, визнаються в фінансовому обліку (у нашому випадку - на рахунку “Нерозподілений прибуток”), але не визнаються у податковому обліку.

Якщо припустити, що підприємство має нульовий відстрочений податковий актив чи зобов'язання станом на 31 грудня 2002р., загальна сума резерву безнадійних боргів є тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню.

Оскільки резерв за МСБО більше на 50,000 грн., тимчасова різниця, що не підлягає оподаткуванню, також буде більшою на цю суму.

Внаслідок цього, відстрочений податковий актив дорівнює:  
 $30\% * (10,000 + 50,000) = 18,000$  грн.

Визначивши відстрочений податковий актив відповідно до МСБО, підприємство сторнує відстрочений податковий актив чи зобов'язання за П(С)БО та робить проведення для визнання відстроченого податкового активу за МСБО:

Дт Відстрочений податковий актив  
 Кт Нерозподілений прибуток

Або, у випадку відстроченого податкового зобов'язання:

Дт Нерозподілений прибуток  
 Кт Відстрочене податкове зобов'язання

Після обчислення відстроченого податкового зобов'язання і здійснення відповідного проведення підприємство матиме всі рахунки Балансу на 31 грудня 2002р., трансформовані відповідно до МСБО.

5.16 На основі цієї інформації підприємство може скласти Баланс станом на 31 грудня 2002р., трансформований відповідно до МСБО.

## 6 ТРАНСФОРМАЦІЯ БАЛАНСУ НА 31 ГРУДНЯ 2003 ТА ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ НА ЦЮ ДАТУ

6.1 Для складання таблиці трансформації слід скопіювати з оборотно-сальдового балансу на 31 грудня 2003р. рахунки балансу та їхні залишки на 31 грудня 2003р. в таблицю трансформації та помітити ці рахунки як “Б”. Ці рахунки мають містити рахунок 441 “Прибуток нерозподілений”, але не повинні включати доходи/витрати за 2003р. Формат таблиці трансформації має бути такий, як наведений нижче:

Попередня таблиця трансформації: рахунки Балансу

Рахунки Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Залишок станом на 31.12.	
			Дт	Кт
Б	1030	Будинки та споруди	1,000,000	

6.2 Подайте рахунки розрахунків з дебіторами та кредиторами (напр., 36, 63, 37), які мають як дебетові, так і кредитові залишки, у вигляді двох рахунків. Рахунок, який має дебетовий залишок, має бути взаємозв'язаним з рахунком дебіторської заборгованості

за МСБО; рахунок, що має кредитовий залишок, має бути взаємозв'язаним з рахунком кредиторської заборгованості за МСБО.

- 6.3 Наступний крок – перенесення до таблиці трансформації рахунків Звіту про прибутки та збитки, які формують рахунки доходів/видатків за поточний рік. Формат подання рахунків Звіту про прибутки та збитки має бути таким:

Попередня таблиця трансформації: рахунки Звіту про прибутки та збитки

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Оборот за 2003р.	
			Дт	Кт
Звіт про прибутки та збитки	7010	Доход від реалізації готової продукції	-	500,000

Внаслідок включення рахунків Звіту про прибутки та збитки до таблиці трансформації, баланс має зійтися:

АКТИВИВ  
 - ЗОБОВ'ЯЗАНЬ  
 - АКЦІОНЕРНОГО КАПІТАЛУ (за винятком рахунку 441)  
 - РАХУНКУ 441 (включаючи доходи/видатки за 2002р.)  
 НУЛЬ

- 6.4 Встановить взаємозв'язок між рахунками за П(С)БО та заголовками за МСБО, наведених у фінансових звітах, а також заголовками у примітках до фінансових звітів. Таблицю трансформації слід змінити таким чином:

Попередня таблиця трансформації: взаємозв'язок між рахунками та заголовками за МСБО

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСБО – наводиться у Б/ЗПЗ	Заголовок у МСБО – наводиться у примітках	Оборот за 2003р.
ЗПЗ	7010	Доход від реалізації готової продукції	Доход	Реалізація готової продукції	(500,000)

- 6.5 Як ми вже згадували у наведеному вище переліку коригуючих проведення для Балансу (див. параграф 5.9), існує два типи коригуючих проведення – для перекласифікації та коригування. Під час трансформації Балансу станом на 31 грудня 2002р., підприємство зробило коригуючі проведення, застосовуючи рахунок 441 “Прибуток нерозподілений”. На відміну від року 2002, під час трансформації фінансових звітів за 2003р., підприємство робить коригуючі проведення, застосовуючи рахунки доходу або витрат. Крім того, у 2003 р. можливі додаткові проведення з перекласифікації рахунків доходів та витрат.

- 6.6 Слід скласти перелік коригуючих проведення, що стосуються фінансових звітів станом на 31 грудня 2003р. та за рік, що тоді закінчився, на основі зразка порівняльної таблиці для оцінки впливу МСБО. Перелік за 2003 рік слід починати з коригуючих проведення за 2002р., тобто, ми повторюємо всі коригуючі проведення 2002р. під час трансформації 2003р.

Зверніть увагу, що проведення для перекласифікації, зроблені у 2002 році, не повторюються у поточному періоді, оскільки перекласифікація зроблена головним чином для цілей подання і, отже, підприємство здійснює її окремо для кожного періоду.

Зверніть увагу, що під час трансформації ми маємо враховувати проведення, зроблені підприємством за національними стандартами в поточному році, але скориговані для

цілей МСФЗ у попередніх періодах. Слід виключити подвійний вплив таких проведення. Наприклад:

У 2002р. підприємство здійснило нарахування, що стосується професійних послуг для цілей МСФЗ:

Дт Нерозподілений прибуток 150  
Кт Нараховані витрати 150

Ця сума була рознесена у книгах за національними стандартами в 2003р. таким чином:

Дт Витрати 150  
Кт Грошові кошти 150

В цьому випадку після повторення коригуючих проведення 2002 року, нам слід виключити подвійний вплив:

Дт Нараховані витрати 150  
Кт Витрати 150

Рекомендований формат переліку такий:

Журнал коригуючих проведення

Номер проведення	Опис проведення	Сума, грн.	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	Резерв сумнівних боргів	50,000	944	380

6.7 Всі коригуючі проведення слід послідовно нумерувати для їхнього подання у таблиці трансформації. Їх слід подавати у формі журнальних проведення, що містять роз'яснення їх змісту.

У випадку, коли слід зробити коригування доходу або витрат, що виникли у попередніх періодах, наприклад, в 1999 році, коригуюче проведення слід робити до рахунку 441 "Прибуток нерозподілений".

Перенесіть цифри з переліку коригуючих проведення у таблицю трансформації таким чином, аби вони коригували рахунки, до яких вони відносяться.

6.8 Таблиця трансформації зміниться таким чином:

Таблиця трансформації з включеними коригуючими проведеннями

Рахунок Балансу або Звіту про прибутки та збитки	Номер рахунку за П(С)БО	Назва рахунку за П(С)БО	Заголовок у МСБО – наводиться у Б/ЗПЗ	Заголовок у МСБО – наводиться у примітках	Залишок станом на 31.12.03/ оборот за 2003р.	КП 1
Б	380	Резерв сумнівних боргів	Дебіторська заборгованість, чиста	Забезпечення на сумнівну дебіторську заборгованість	(10)	(50,000)
ПЗП	944	Сумнівні та безнадійні борги	Витрати на збут, загальні та адміністративні витрати	Витрати на сумнівні та безнадійні борги	100	50,000

6.9 Кінцевий залишок на кожному рахунку Балансу або Звіту про прибутки та збитки визначається як сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня 2003р. (або оборот за 2003р. для рахунків Звіту про прибутки та збитки) та коригуючих проведення, які повторили з року 2002, плюс усі коригуючі проведення, зроблені до цього рахунку протягом 2003р. Внаслідок цього, ми отримуємо рахунок із залишком, трансформованим відповідно до МСБО.

- 6.10 Після перенесення всіх коригувань до таблиці трансформації підприємство може обчислити відстрочені податкові активи чи зобов'язання. Відстрочені податкові активи та зобов'язання визначають, застосовуючи такі ж принципи, що й для року 2002. Проте, слід враховувати, що відстрочений податковий актив чи зобов'язання обчислюються із застосуванням ставки податку на прибуток у 25% до обчислених тимчасових різниць (починаючи з 1 січня 2004р. набрали чинності зміни до законодавства).

Визначивши відстрочений податок відповідно до МСБО, підприємство сторнує відстрочений податковий актив або зобов'язання за П(С)БО та робить проведення для визнання відстроченого податкового активу за МСБО, беручи до уваги відстрочений податок, відображений у попередньому періоді:

Дт Відстрочений податковий актив  
Кт Витрати на податок на прибуток

Або, у випадку відстроченого податкового зобов'язання:

Дт Витрати на податок на прибуток  
Кт Відстрочене податкове зобов'язання

- 6.11 Після обчислення відстроченого податку та здійснення відповідного проведення, підприємство зараз має на 31 грудня 2003р.:

- а) всі рахунки Балансу, трансформовані відповідно до МСБО;
- б) всі рахунки Звіту прибутки та збитки, трансформовані відповідно до МСБО;
- в) доходи / видатки за 2003 рік, трансформовані відповідно до МСБО.

На основі цієї інформації та трансформованого Балансу станом на 31 грудня 2002р. підприємство зараз може скласти фінансові звіти станом на 31 грудня 2003р. та за рік, що тоді закінчився, трансформовані відповідно до МСБО.

## **7 ТРАНСФОРМАЦІЯ БАЛАНСУ СТАНОМ НА 31 ГРУДНЯ 2004 РОКУ ТА ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ ЗА РІК, ЩО ЗАКІНЧИВСЯ НА ЦЮ ДАТУ**

- 7.1 Трансформація рахунків станом на 31 грудня 2004р. здійснюється таким самим чином, як і трансформація станом на 31 грудня 2003р.
- 7.2 Формат фінансових звітів за МСБО та приміток до них станом на кінець року залишається таким самим, як на початок року для забезпечення зіставності показників, як цього вимагає МСБО 1, параграф 38.
- 7.3 Проаналізуйте відмінності облікової політики за П(С)БО та МСБО станом на кінець року, застосовуючи Зразок оцінки впливу МСБО.
- 7.4 Складіть перелік коригуючих проведеннь, які зроблять рахунки за П(С)БО відповідними до МСБО на кінець року та за рік 2004 у тому самому форматі, що застосовувався на початок року.
- 7.5 Складіть таблицю трансформації, застосовуючи таку саму процедуру, як описана вище для року 2003.
- 7.6 Після копіювання всіх рахунків Балансу та Звіту про прибутки та збитки з оборотного балансу в таблицю трансформації, введіть до неї всі коригуючі проведення (які впливають на прибуток у попередньому періоді або на "Нерозподілений прибуток"), що були зроблені за 2003р.
- 7.7 Проте враховуйте, що коригуючі проведення попереднього періоду дебетують чи кредитують на рахунок 441 "Прибуток нерозподілений" замість рахунків доходу чи витрат, що застосовувались у попередньому періоді.

- 7.8 Зверніть увагу, що проведення для перекласифікації, зроблені в попередньому періоді, не повторюються у поточному періоді, тому що перекласифікації здійснюються головним чином для цілей подання і, отже, підприємство здійснює їх окремо для кожного періоду.
- 7.9 Виключіть подвійний вплив проведеннь, здійснених для цілей МСФЗ у попередньому періоді, але відображених в обліку за П(С)БО у поточному періоді.
- 7.10 Повторивши коригуючі проведення попереднього періоду, введіть коригуючі проведення поточного періоду та обчисліть трансформовані рахунки Балансу та Звіту про прибутки та збитки. Трансформовані рахунки на кінець року визначаються як сума залишку за П(С)БО станом на 31 грудня 2004р. (або обороту за 2004 рік для рахунків Звіту про прибутки та збитки), скоригованих рахунків попереднього року та коригувань поточного року.  
Складіть Баланс та Звіт про прибутки та збитки відповідно до МСБО на основі таблиці трансформації. Складіть Звіт про рух грошових коштів, Звіт про зміни у власному капіталі та примітки до фінансових звітів відповідно до МСБО за 2004 рік.

## Вправа 2

Визначте, чи відрізняється подання таких операцій за П(С)БО та МСФЗ.

Складіть коригуючі проведення для здійснення трансформації. Ігноруйте оподаткування під час обчислення.

- А. Підприємство застосовує метод податкової амортизації основних засобів, дозволений П(С)БО. Накопичена амортизація за П(С)БО до 2003р. та амортизаційні нарахування за 2003р. становили відповідно 360,000 та 107,000 грн. За методами амортизації, які відображають модель споживання підприємством економічної вигоди від активів, накопичена амортизація до 2003р. та амортизаційні нарахування за 2003р. становлять, відповідно, 430,000 та 178,000 грн.
- Б. У 2002р. підприємство реалізувало готову продукцію, собівартість якої становила 105,000 грн., пов'язаній стороні за 138,000 грн. (за вирахуванням ПДВ). Продаж підтверджується необхідними документами, включаючи офіційну угоду про продаж. Умови угоди передбачають зворотний викуп товарів підприємством протягом одного місяця після дати продажу. Товари мають бути викуплені за ціною первісного продажу. За продані товари ніякої компенсації від пов'язаної сторони не отримано. Підприємство визнало продаж у сумі 138,000 грн. у фінансових звітах за П(С)БО.
- В. 1 січня 2002р. акціонери підприємства внесли сировину як внесок у натуральній формі до статутного фонду. Вартість внеску узгоджено з іншими акціонерами в сумі 100,000 грн.
- Справедлива вартість внеску дорівнює 82,000 грн.
- Г. У 2003р. підприємство виплатило своїм працівникам премії за 2002р. у сумі 11,000 грн. (що складається з 7,000 грн. та 4,000 грн. відповідно для виробничого та адміністративного персоналу). У фінансових звітах за П(С)БО ця сума нарахована у 2003р.
- Ґ. Були визначені сплачені аванси, що не підлягають відшкодуванню, у сумі 26,000 грн. Підприємство створило резерв на це у фінансових звітах відповідно до П(С)БО.



## ГЛАВА 17

# ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

### 1 ВСТУП

1.1 Підприємства можуть органічно розширятися, покращуючи свою діяльність у власній галузі діяльності, збільшуючись за рахунок придбання (тобто, придбання контролю над іншими підприємствами) або шляхом злиття з іншими підприємствами ("придбання" та "об'єднання інтересів"). Якщо в цьому бере участь не одне, а декілька підприємств, як правило, необхідні будуть "фінансові звіти групи" в тій чи іншій формі, в яких наводиться докладна інформація про об'єднані фінансові результати підприємств-учасників цієї групи.

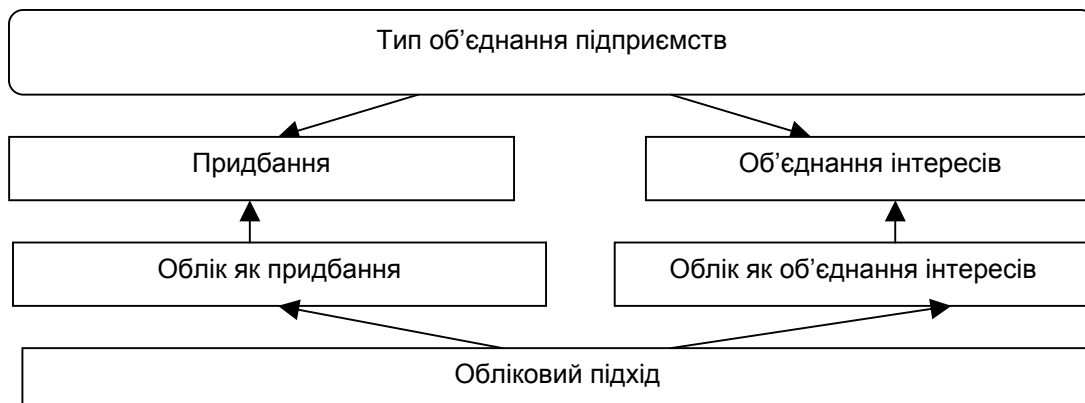
1.2 Фактично існує чотири стандарти бухгалтерського обліку (див. далі), які регулюють різні аспекти фінансових звітів групи. Вони частково співпадають, зокрема МСБО 22 та 27. Ці чотири стандарти такі:

- МСБО 22 "Об'єднання підприємств"
- МСБО 27 "Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства"
- МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані підприємства"
- МСБО 31 "Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах".

#### Об'єднання підприємств

1.3 МСБО 22 визначає об'єднання підприємств як "об'єднання окремих підприємств в одну господарську одиницю в результаті приєднання одного підприємства до іншого або отримання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства".

1.4 Із наведеного вище визначення видно, що існує два основні типи об'єднання підприємств, та на практиці застосовуються два різні методи обліку таких об'єднань.



### **Облік як придбання**

- 1.5 Облік як придбання – традиційний метод обліку об'єднання підприємств; він визначається в МСБО 22 як "об'єднання підприємств, при якому одне з підприємств, покупець, отримує контроль над чистими активами та діяльністю іншого підприємства, що його купують, в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань чи випуск акцій".
- 1.6 За цим методом підприємство купує акції в іншому підприємстві (чи підприємствах) та або сплачує за них грошовими коштами, або випускає свої власні акції чи довгострокові відсоткові цінні папери в обмін на них.
- 1.7 Основна проблема з використанням методу придбання пов'язана з впливом на прибуток материнського підприємства, що підлягає розподілу.

### **Об'єднання інтересів**

- 1.8 Згідно з МСБО 22, "справжнє об'єднання інтересів відбувається рідко", воно визначено в МСБО 22 так:
- "об'єднання підприємств, при якому акціонери об'єднаних підприємств об'єднують контроль за всіма або фактично за всіма своїми чистими активами та діяльністю з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків і вигід від об'єданого підприємства таким чином, що жодну зі сторін не можна визначити як покупця".
- 1.9 "Об'єднання інтересів", що є характеристикою обліку такого об'єднання, може допомогти уникнути проблем, пов'язаних з прибутками, що підлягають розподілу, які є наслідком застосування методу обліку як придбання.
- 1.10 Докладні міркування розглядатимуться далі в цьому розділі, але загалом об'єднання підприємств можна обліковувати як "об'єднання інтересів", якщо плата за придбані акції здійснюється шляхом обміну акціями; якщо плата здійснюється грошовими коштами, слід застосовувати звичайний облік як придбання.

## **2 ВИЗНАЧЕННЯ**

Окрім наведених вище основних визначень, ви маєте також бути обізнаними з наступним:

- 2.1 **Контроль** – це повноваження керувати фінансовою й операційною політикою підприємства для отримання вигід від його діяльності.

Контроль вважається наявним, якщо материнське підприємство має, прямо чи непрямо через дочірні підприємства, понад 50% голосів на зборах акціонерів, за винятком окремих випадків, коли можна чітко продемонструвати, що таке володіння не встановлює контроль.

Контроль також існує, навіть коли материнському підприємству належить 50 або менше відсотків голосів на зборах акціонерів, якщо існує:

- а) право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами;
- б) право керувати фінансовою та операційною політикою підприємства згідно зі статутом або угодою;
- в) право призначати чи знімати більшість членів ради директорів або еквівалентного керівного органу; чи
- г) право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або еквівалентного керівного органу.

- 2.2 **Суттєвий вплив** – це повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової та операційної політики економічної діяльності, але не контроль або спільний контроль над такою політикою.

- 2.3 **Асоційоване підприємство** – це підприємство, в якому інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора.
- 2.4 **Спільне підприємство** – контрактна угода, за якою дві або декілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.
- 2.5 **Дочірнє підприємство** – підприємство, що його контролює інше підприємство (відоме як материнське підприємство).
- 2.6 **Материнське підприємство** – це підприємство, яке має одне або декілька дочірніх підприємств.
- 2.7 **Група** – материнське підприємство і всі її дочірні підприємства.
- 2.8 **Консолідовані фінансові звіти** – фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти єдиного підприємства.
- 2.9 **Частка меншості** – це частина чистих результатів діяльності і чистих активів дочірнього підприємства, яка відноситься до часток, що не належать прямо або непрямо, через дочірні підприємства, материнському підприємству.
- 2.10 **Дата придбання** – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що його купують, фактично переходить до покупця.
- 2.11 Виходячи з наведених вище визначень, ми можемо зробити такий підсумок щодо різних типів інвестицій та потрібного для них обліку:

<u>Типи інвестицій</u>	<u>Критерії</u>	<u>Необхідний підхід до консолідації</u>
Дочірнє підприємство	Контроль	Повна консолідація
Асоційоване підприємство	Суттєвий вплив	Облік участі в капіталі
Консолідація спільного підприємства (спільно контрольовані підприємства)	Контрактна угода	Базовий підхід: пропорційний Альтернативний підхід: облік участі в капіталі
Інвестиції, інші, ніж наведені вище	Активи, утримувані для отримання економічних вигод	Як для єдиного підприємства

### 3 КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

- 3.1 МСБО 27 вимагає створення додаткового комплексу фінансових звітів з метою відображення сутності відносин материнського підприємства з дочірніми підприємствами, а не лише їх юридичної форми. За стислим визначенням у МСБО 27 (“Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”), консолідовані фінансові звіти – це “фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти єдиного підприємства”.
- 3.2 Консолідовані фінансові звіти ігнорують юридичні обмеження окремих юридичних осіб. Але чому вони вважаються необхідними? Вони важливі тому, що користувачі фінансових звітів материнського підприємства мають знати фінансовий стан групи у цілому.
- 3.3 МСБО 27 вимагає включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства всіх дочірніх підприємств, іноземних і місцевих, за винятком певних обставин (див. нижче).

**Звільнення від складання фінансових звітів групи**

3.4 Материнському підприємству не потрібно складати консолідовані фінансові звіти тоді і тільки тоді, коли:

- а) материнське підприємство само є дочірнім підприємством у повній власності (або практично у повній власності), і його інші власники, включаючи тих, хто тим або іншим чином має права голосу, були проінформовані про це і не мають нічого проти того, що материнське підприємство не надає консолідовану фінансову звітність;
- б) боргові інструменти або інструменти власного капіталу материнського підприємства не розміщуються на відкритому ринку (на національній або іноземній біржі, або на внебіржевому ринку, включаючи національні і регіональні ринки);
- в) материнське підприємство не надавала і не надає свою фінансову звітність до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску будь-якого класу інструментів на відкритому ринку;
- г) основне материнських підприємство або будь-яке материнське підприємство, що звітує основному, складає консолідовану фінансову звітність, яка відповідає МСФЗ і публікує її.

3.5 Коли окремі фінансові звіти складені для материнського підприємства, яке, згідно з параграфом 3.4, рішає не складати консолідовану фінансову звітність, в цих окремих фінансових звітах слід розкривати таку інформацію:

- а) факт, що фінансові звіти є окремими фінансовими звітами; факт використання звільнення від складання консолідованої фінансової звітності; назву і країну, де знаходиться і зареєстровано підприємство, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ і публікується; адресу, за якою можна отримати ці консолідовані фінансові звіти;
- б) перелік значних інвестицій у дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані підприємства, включаючи назву, країну, де ці підприємства знаходяться і зареєстровані, частку власності і, якщо вони різняться, частку отриманих голосів;
- в) опис методу, застосованому для обліку інвестицій, перелік яких наданий у б).

**Виключення дочірніх підприємств з консолідації**

3.6 Правила виключення дочірніх підприємств з консолідації достатньо жорсткі тому, що це поширений метод, який застосовують підприємства для маніпулювання результатами. Якщо можна виключити дочірнє підприємство, яке має великі борги, тоді покращиться лівередж групи в цілому. Іншими словами, це спосіб зменшення боргу в Балансі.

3.7 Згідно з МСБО 27 дочірнє підприємство не включають до консолідації при наявності таких при знаків, як:

- а) контроль вважається тимчасовим, тому що дочірнє підприємство придбано й утримується з метою його подальшої реалізації протягом 12 місяців з моменту його придбання;
- б) керівництво активно шукає покупця.

Інвестиції в такі дочірні підприємства слід обліковувати як інвестиції відповідно до МСБО 39 "Фінансові інструменти".

3.8 Згідно з положеннями МСБО 27 (переглянутий у грудні 2003р.) виключення з причин неподібної діяльності або внаслідок того, що підприємство функціонує в строгих довгострокових обмеженнях, які значним чином знижують його можливість переводити кошти до материнського підприємства, не дозволяється.

**Різні дати звітності**

- 3.9 У більшості випадків усі підприємства групи складатимуть звіти на ту саму дату звітності. Проте, одне чи кілька дочірніх підприємств можуть складати звіти на дату, відмінну від дати звітності материнського підприємства та більшості інших дочірніх підприємств групи.
- 3.10 У таких випадках дочірнє підприємство має складати додаткові звіти на дату звітності решти підприємств групи з метою консолідації. Якщо це неможливо, фінансові звіти дочірнього підприємства все ще можна використати для консолідації, за умови, що різниця між датами звітності не перевищує три місяці.
- 3.11 Якщо фінансові звіти дочірнього підприємства складені на іншу дату звітності, то слід коригувати їх для врахування впливу суттєвих операцій чи інших подій, що відбуваються у “період різниці між датами звітності.”

**Єдина облікова політика**

- 3.12 Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням тієї ж облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.
- 3.13 Слід робити коригування, якщо члени групи застосовують різну облікову політику, щоби їх фінансові звіти були прийнятними для консолідації.

**Дата включення/виключення**

- 3.14 Результати діяльності дочірніх підприємств включаються до консолідованих фінансових звітів:
- з дати “придбання”, тобто, дати, на яку контроль переходить до материнського підприємства;
  - до дати “продажу”, тобто дати, на яку материнське підприємство передає контроль.

**Облік дочірніх підприємств в окремих фінансових звітах материнського підприємства**

- 3.15 Материнське підприємство складає, як правило, свої власні фінансові звіти єдиного підприємства, які називаються її “окремими фінансовими звітами”. У цих звітах інвестиції в дочірні підприємства, включені до консолідованих фінансових звітів, слід обліковувати одним з двох способів:
- а) за собівартістю; або
  - б) у відповідності до МСБО 39.

- 3.16 Коли дочірні підприємства виключаються з консолідації, їх слід обліковувати як “інвестиції материнського підприємства” (див. МСБО 39).

**Вимоги до розкриття інформації**

- 3.17 Слід розкривати таку інформацію в консолідованих фінансових звітах:
- а) той факт, що дочірнє підприємство не консолідовано згідно з параграфом 3.7; що перелік важливих дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації або розташування, пропорційної частки власності та, якщо вони відрізняються, пропорційної частки голосів у володінні;
  - б) сумарну фінансову інформацію про неконсолідовані дочірні підприємства, окремо або за групами, включаючи сумарні активи, сумарні зобов'язання, доходи, прибутки та збитки;
  - в) характер взаємовідносин між материнським підприємством і дочірнім підприємством у випадку, коли материнське підприємство не володіє безпосередньо або ні через дочірнє підприємство більш, ніж половиною частки голосів;

- г) причини, чому володіння безпосередньо або ні через дочірнє підприємство більш, ніж половиною частки потенційних або існуючих голосів об'єкту інвестиції не означає контроль;
- г) звітну дату фінансових звітів дочірнього підприємства при використанні цих фінансових звітів для складання консолідованої фінансової звітності, вони за своєю звітною датою або періодом відрізняються від дати та періоду звітів материнського підприємства; причину застосування іншої звітної дати або періоду;
- д) характер та масштаб будь-яких значних обмежень (наприклад, виникаючих з боргових угод або регуляторних вимог), які впливають на здатність дочірніх підприємств передавати кошти материнському підприємству у формі грошових дивідендів або сплати кредитів або авансових платежів.

3.18 Коли окремі фінансові звіти складаються для материнського підприємства, яке, згідно з параграфом, вирішило не складати консолідовані фінансові звіти, ці окремі фінансові звіти мають розкривати таку інформацію:

- а) факт, що фінансові звіти є окремими фінансовими звітами; факт використання звільнення від складання консолідованої фінансової звітності; назву і країну, де знаходиться і зареєстровано підприємство, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ і публікується; адресу, за якою можна отримати ці консолідовані фінансові звіти;
- б) перелік значних інвестицій у дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства і асоційовані підприємства, включаючи назву, країну, де ці підприємства знаходяться і зареєстровані, частку власності і, якщо вони різняться, частку отриманих голосів;
- в) опис методу, застосованому для обліку інвестицій, перелік яких наданий у б).

## 4 ЗМІСТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ГРУПИ ТА СТРУКТУРИ ГРУП

4.1 Інформація, що міститься в окремих фінансових звітах материнського підприємства та кожного з її дочірніх підприємств не дає уявлення про діяльність групи як діяльність єдиного підприємства. Для цього слід складати додатковий комплект фінансових звітів на основі окремих фінансових звітів.

NB. Пам'ятайте, що група не існує окремо (юридично), а тільки для цілей звітності.

4.2 Існує кілька способів об'єднання інформації окремих фінансових звітів в комплект фінансових звітів групи, але найтипівіший спосіб (якого вимагає також МСБО 27) – це складання консолідованих фінансових звітів. Консолідовані звіти – це одна форма фінансових звітів групи, яка поєднує інформацію, що міститься в окремих фінансових звітах холдингового підприємства та її дочірніх підприємств, ніби вони є фінансовими звітами єдиного підприємства. "Фінансові звіти групи" та "консолідовані фінансові звіти" – це терміни, що часто вживаються як синоніми.

4.3 Простіше кажучи, комплект консолідованих фінансових звітів складають шляхом додавання активів та зобов'язань материнського підприємства та кожного дочірнього підприємства. Включаються всі активи та зобов'язання кожного підприємства, навіть якщо деякі дочірні підприємства можуть бути лише у частковій власності. Розділ Балансу "капітал та резерви" показуватиме, скільки чистих активів відноситься до групи і скільки – до зовнішніх інвесторів в дочірні підприємства, що є у частковій власності. Ці зовнішні інвестори відомі як частка меншості.

4.4 Більшість материнських підприємств подають свої окремі фінансові звіти та фінансові звіти групи в єдиному пакеті. Цей пакет, як правило, складається з такого:

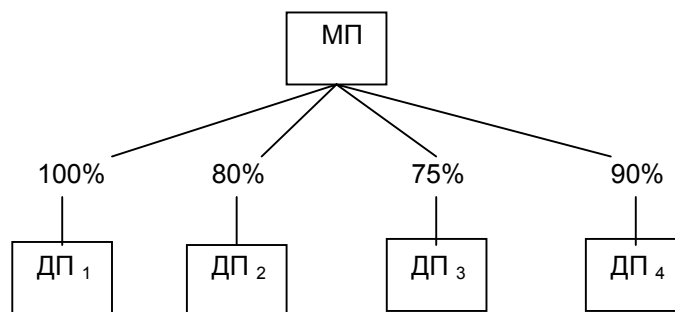
- а) фінансові звіти материнського підприємства, які містять "інвестиції в діяльність дочірніх підприємств" в активах Балансу, а прибуток від дочірніх підприємств (у формі дивідендів) – в Звіті про прибутки та збитки;

- б) консолідований Баланс;
- в) консолідований Звіт про прибутки та збитки;
- г) консолідований Звіт про рух грошових коштів;

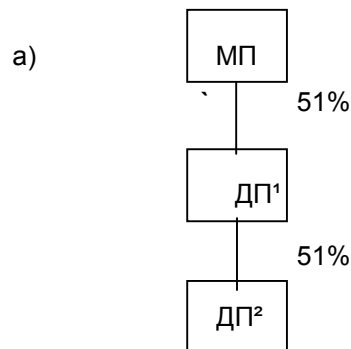
Згідно з місцевими чи державними регулюваннями фінансові звіти материнського підприємства можуть не публікуватись.

#### Структура групи

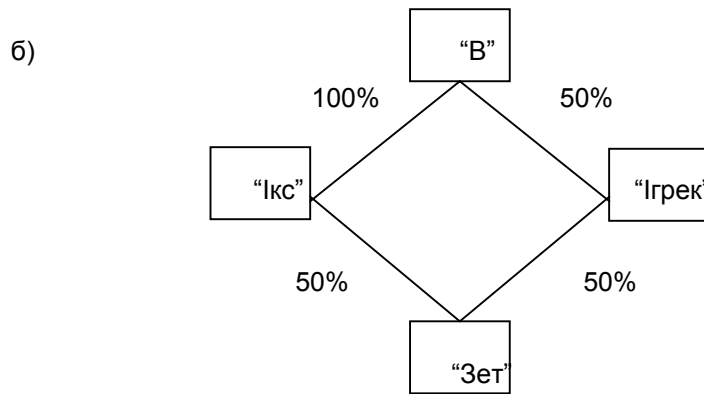
- 4.5 Розглянувши питання визначення та розкриття інформації, подивимося на структури групи. Найпростіші – це структури, в яких материнське підприємство (МП) має пряму частку в акціях її дочірніх підприємств (ДП). Наприклад:



- 4.6 Часто материнське підприємство матиме непрямі частки участі в дочірніх підприємствах. Це може призводити до складніших структур групи.



Підприємству МП належить 51% акцій підприємства ДП<sup>1</sup>, яке, отже, є його дочірнім підприємством. У свою чергу, підприємство ДП<sup>1</sup> володіє 51% акцій підприємства ДП<sup>2</sup>. Таким чином, підприємство ДП<sup>2</sup> є дочірнім підприємством підприємства ДП<sup>1</sup> та, отже, дочірнім підприємством підприємства МП. Підприємство ДП<sup>2</sup> визначатиме підприємство ДП<sup>1</sup> як своє материнське (або холдингове) підприємство, а підприємство МП – як фактичне материнське підприємство.



Підприємство “В” володіє 100% капіталу підприємства “Ікс” та 50% капіталу підприємства “Ігрек”. Підприємство “Ікс” и підприємство “Ігрек” кожне володіє 50% підприємства “Зет”. Припустимо, що:

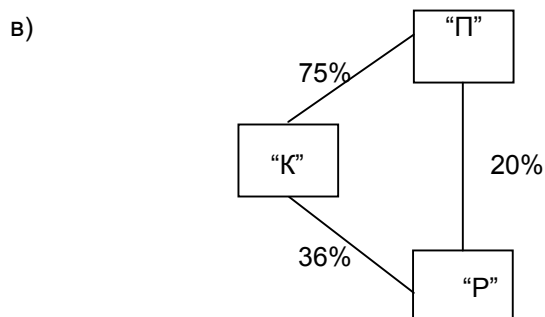
- i) підприємство “В” не контролює склад ради директорів підприємства “Ігрек”, не може управляти більшістю голосів в раді;
- ii) підприємство “В” не володіє і не контролює більше 50% голосів підприємства “Ігрек”, ні прямо, ні за угодою з іншими інвесторами;
- iii) підприємство “В” не має повноважень управляти фінансовою чи операційною політикою підприємства “Ігрек” ні на підставі уставу, ні за угодою;
- iv) ніщо з наведеного вище не стосується участі підприємства “Ікс” або підприємства “Ігрек” в підприємстві “Зет”.

Іншими словами, оскільки підприємство “В” не пов’язане з утримувачем (утримувачами) других 50% акцій підприємства “Ігрек”, ні “Ігрек”, ні “Зет” не можна вважати дочірніми підприємствами.

У цьому випадку:

- i) підприємство “Ікс” є дочірнім підприємством підприємства “В”;
- ii) підприємство “Ігрек” не є дочірнім підприємством підприємства “В”;
- iii) підприємство “Зет” не є дочірнім підприємством ні підприємства «Ікс», ні підприємства “Ігрек”. Отже, воно не є дочірнім підприємством підприємства “В”.

Хоча підприємство “В” має частку в 75% в активах підприємства “Зет”, “Зет” не є дочірнім підприємством підприємства “В”.



Підприємство “К” – дочірнє підприємство підприємства “П”. Отже, підприємство “П” має непрямий контроль над 36% власного капіталу підприємства “Р”. Підприємство “П” має також прямий контроль над 20% власного капіталу підприємства “Р”. Підприємство “Р” є, таким чином, дочірнім підприємством підприємства “П”, хоча частка підприємства “П” в активах підприємства “Р” становить лише  $20\% + (75\% \times 36\%) = 47\%$ .

Приклади б) та в) ілюструють важливий момент: при прийнятті рішення про те, чи володіє підприємство "А" більше 50% власного капіталу (або його еквівалента) підприємства "Б", необхідно об'єднати:

- i) акції (чи їхній еквівалент), якими "А" прямо володіє в "Б";
- ii) акції (чи їхній еквівалент) в "Б", якими володіють підприємства, що є дочірніми підприємствами "А".

## **5 СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ**

5.1 Консолідацією вважається процес коригування та об'єднання фінансової інформації про діяльність материнського підприємства та його дочірніх підприємств для складання консолідованих фінансових звітів групи як єдиного економічного суб'єкта.

Консолідований баланс відображає активи та зобов'язання в межах контролю материнського підприємства та в чий власності вони знаходяться.

### Вправа 1

“Перт” придбав 100% акцій підприємства “Сідней” 1.1.20X0р. за \$5,000. На цю дату Баланси цих підприємств були такими:

	“Перт”	“Сідней”
	\$	\$
Інвестиції в “Сідней”	5,000	-
Інші активи	<u>12,000</u>	<u>6,000</u>
	<u>17,000</u>	<u>6,000</u>
Акціонерний капітал	8,000	4,000
Нерозподілений прибуток	<u>7,000</u>	<u>1,000</u>
	15,000	5,000
Зобов’язання	<u>2,000</u>	<u>1,000</u>
	<u>17,000</u>	<u>6,000</u>

Необхідно:

Скласти консолідований баланс групи “Перт” станом на 1.1.20X0р.

### Метод

- виключити інвестиції в “Сідней” в обліку підприємства “Перт” та акції підприємства “Сідней”, що є інвестиціями на дату придбання.
- об’єднати обидва Баланси.

### Рішення

#### Група “Перт” Консолідований баланс 1.1.X0

	\$
Інші активи	=====
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	=====
Зобов’язання	=====
<b>РОЗРАХУНОК</b>	=====

### Зверніть увагу

- 5.2
- Чисті активи підприємства “Сідней” складаються не лише з акціонерного капіталу, але й резервів. Це називається “резерви до придбання”
  - Консолідований баланс відображає активи, які знаходяться під контролем підприємства “Перт”, а не інвестиції в акції підприємства “Сідней”;
  - Акціонерний капітал – це капітал підприємства “Перт”, материнського підприємства, лише тому, що фінансові звіти групи складаються на користь акціонерів материнського підприємства.

- 5.3 **Резерви після придбання**  
Давайте продовжимо, користуючись інформацією попередньої вправи:

**Вправа 2**

Через рік, 31.12.20X0р., Баланси підприємства “Перт” та “Сідней” були такими:

	“Перт”	“Сідней”
	\$	\$
Інвестиції в “Сідней”	5,000	-
Інші активи	<u>12,000</u>	<u>9,000</u>
	<u>17,000</u>	<u>9,000</u>
Акціонерний капітал	8,000	4,000
Нерозподілений прибуток	<u>7,000</u>	<u>4,000</u>
	15,000	8,000
Зобов’язання	<u>2,000</u>	<u>1,000</u>
	<u>17,000</u>	<u>9,000</u>

Необхідно:

Скласти консолідований баланс групи “Перт” станом на 31.12.X0р.

**Метод**

Як і раніше – дотримуватися кроків, наведених у Вправі 1.

**Рішення**

**Група “Перт”**  
**Консолідований баланс станом на 31.12.20X0р.**

	\$
Інші активи	_____
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	_____
Зобов’язання	_____
	_____

**РОЗРАХУНОК**

### Зверніть увагу

- 5.4 а) Група контролює чисті активи у сумі \$18,000 (активи \$21,000 та зобов'язання \$3,000).
- б) Оскільки підприємство "Сідней" є на 100% дочірнім підприємством, то підприємству "Перт" належать також чисті активи підприємства "Сідней" у сумі \$8,000 (активи \$9,000 та зобов'язання \$1,000).
- в) Акціонерний капітал є повністю капіталом підприємства "Перт", материнського підприємства.
- г) До консолідованого балансу включені прибутки за вирахуванням збитків, отриманих підприємством "Сідней" після придбання. Отже нерозподілений прибуток становлять:
- і) "Перт" (\$7,000); плюс
  - ii) нерозподілений прибуток "Сідней" після придбання (\$4,000 - \$1,000 = \$3,000).

### Виключення інвестицій та гудвілу

- 5.5 До цих пір собівартість інвестицій дорівнювала вартості придбаних чистих активів, які можна ідентифікувати, і, відповідно, не виникало відхилення в бік перевищення або нестачі.

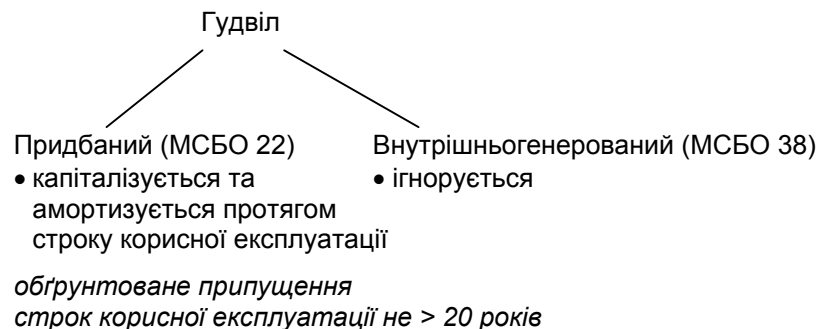
### Гудвіл

- 5.6 Якщо собівартість інвестицій перевищує придбані чисті активи, інвестор має сплатити за щось більше, ніж матеріальні чисті активи придбаного підприємства. Цю різницю називають "ГУДВІЛОМ"; його визначення у МСБО 22 "Об'єднання підприємств" таке:

"будь-яке перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань, придбаних на дату обмінної операції".

### Обліковий підхід до позитивного гудвілу

- 5.7 Первісне визнання



- 5.8 Як правило, амортизацію нараховують прямолінійним методом. У рідкісних випадках, якщо це підтверджується достатніми доказами, строк корисної експлуатації гудвілу може бути більше двадцяти років. У цьому випадку підприємству слід:

- а) амортизувати гудвіл протягом періоду, що відображає найкращу оцінку строку корисної експлуатації;
- б) оцінювати суму очікуваного відшкодування гудвілу принаймні щорічно для визначення збитку від зменшення корисності;
- в) розкривати інформацію про причину того, чому припущення щодо 20 років було спростовано та фактори, що відіграли важливу роль у визначенні строку корисної експлуатації.

- 5.9 **Перегляд строку корисної експлуатації та метод амортизації**  
Період та метод амортизації слід переглядати кожного кінця року. Будь-які коригування слід обліковувати відповідно до МСБО 8.

### Вправа 3

Підприємство "Пого" придбало весь акціонерний капітал підприємства "Стік" за \$8,000 1.2.20X0р., коли Баланси обох підприємств були такими:

	"Пого"	"Стік"
	\$	\$
Інвестиції в "Стік"	8,000	-
Інші активи	<u>9,500</u>	<u>6,500</u>
	<u>17,500</u>	<u>6,500</u>
Акціонерний капітал	9,000	3,000
Нерозподілений прибуток	<u>6,000</u>	<u>2,000</u>
	15,000	5,000
Зобов'язання	<u>2,500</u>	<u>1,500</u>
	<u>17,500</u>	<u>6,500</u>

Необхідно:

Скласти консолідований баланс групи "Пого" станом на 1.2.20X0р.

#### Метод

- а) **ВИКЛЮЧИТИ** та **ОБ'ЄДНАТИ**, як і раніше;  
б) гудвіл буде нематеріальним непоточним активом у верхній половині Балансу на дату придбання.

#### Рішення

**Група "Пого"**  
**Консолідований баланс станом на 1.2.20X0р.**  
\$

Гудвіл	
Інші активи	_____
	=====
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	_____
Зобов'язання	_____
	=====

#### РОЗРАХУНОК

**Зверніть увагу**

- 5.10 а) Чисті активи, контрольовані групою (які також, у цьому випадку, знаходяться у власності групи), дорівнюють \$15,000.  
б) Акціонерний капітал завжди є капіталом лише материнського підприємства.

**Частки меншості**

- 5.11 Частки меншості виникають тоді, коли материнське підприємство *контролює* дочірнє підприємство, але не володіє ним на 100%. В чистих активах дочірнього підприємства є частка акціонерів, що не входять до складу групи. Відповідно до МСБО 27 (переглянутого) інформація про частку меншості слід розкривати у консолідованому балансі у власному капіталі, окремо від власного капіталу акціонерів материнського підприємства.

**Зверніть увагу**

- 5.12 а) Пам'ятайте, вам не потрібно володіти 100% підприємства, щоб контролювати його.  
б) Фінансові звіти групи мають показувати, не тільки частку активів та зобов'язань, які підприємство контролює, а також ту їх частку, яка знаходиться у власності інших сторін, а саме частку меншості.

**Метод**

- 5.13 а) Об'єднати активи та зобов'язання в Балансі, тобто, 100% материнського підприємства (МП) + 100% дочірнього підприємства (ДП), незалежно від того, скільки фактично належить материнському підприємству.

Це буде сумою активів, які КОНТРОЛЮЄ група.

- б) Акціонерний капітал – капітал лише материнського підприємства.  
в) Обчисліть гудвіл, застосовуючи стандартний підхід:

Собівартість інвестицій		X
Чисті активи, придбані:		
Акціонерний капітал	X	
Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>X</u>	
	<u>X</u>	
× % Групи		(X)
Гудвіл при придбанні		X
амортизований		(X)
неамортизований		<u>X</u>

- г) Обчисліть частку меншості, тобто, частку консолідованих активів та зобов'язань у консолідованому балансі, які не знаходяться у власності групи:

Частка меншості (ЧМ) % x чисті активи ДП X

- д) Нерозподілений прибуток краще за все обчислити шляхом:

	МК	ДП
До коригування	X	X
Нерозподілений прибуток при придбанні		(X)
		<u>X</u>
Частка прибутків ДП після придбання	<u>X</u>	
	X	
мінус: гудвіл, амортизований на цю дату	(X)	
	<u>X</u>	

#### Вправа 4

Підприємство “Поп” придбало 75% випущеного акціонерного капіталу підприємства “Снеп” 1 січня 20X8р., коли “Снеп” мав залишок нерозподілених прибутків у сумі \$1,000. Рік по тому Баланси обох підприємств були такими.

	“Поп” \$	“Снеп” \$
Інвестиції в “Снеп”	5,000	-
Інші активи	<u>10,500</u>	<u>9,000</u>
	<u>15,500</u>	<u>9,000</u>
Акціонерний капітал	10,000	4,000
Нерозподілений прибуток	<u>1,500</u>	<u>2,000</u>
	11,500	6,000
Зобов’язання	<u>4,000</u>	<u>3,000</u>
	<u>15,500</u>	<u>9,000</u>

Необхідно:

Скласти консолідований баланс підприємства “Поп” та його дочірніх підприємств станом на 31 грудня 20X8р.

Гудвіл, що виникає при придбанні, слід амортизувати протягом 10-ти років.

#### Рішення

##### Група “Поп” Консолідований баланс станом на 31.12.20X8

	\$
Гудвіл	
Інші активи	_____
	=====
Акціонерний капітал	
Нерозподілений прибуток	
Частка меншості	_____
	=====
Зобов’язання	_____
	=====

#### РОЗРАХУНОК

#### Вправа 4

#### Розрахунок (продовження)

#### Зверніть увагу

- 5.14 а) Активи та зобов'язання в Балансі показують, що саме **КОНТРОЛЮЄ** група.  
б) Розділ “Капітал та резерви” Балансу показує, кому дійсно **НАЛЕЖАТЬ** консолідовані чисті активи групи.

#### Негативний гудвіл, що виникає при придбанні

- 5.15 Придбаний негативний гудвіл слід показувати як вирахування з активів в тому самому розділі Балансу, що й Гудвіл.

- 5.16 Його визначають для Звіту про прибутки та збитки таким чином:

сума, пов'язана з очікуванням майбутніх збитків/видатків, ідентифікованих у плані покупця, які можна достовірно оцінити і які не були ідентифіковані як зобов'язання при придбанні

решта до суми справедливої вартості придбаних ідентифікованих немонетарних активів (напр., запасів, непоточних активів)

будь-який негативний гудвіл, що залишається

Коли визнаються майбутні збитки/витрати

Протягом середньозваженого строку корисної експлуатації ідентифікованих придбаних активів, що підлягають амортизації, на систематичній основі

негайно

### Вправа 5

Підприємство “Мир” придбало 100% акцій підприємства “Розбрат”, яке зазнає значні фінансові труднощі, 1 липня 20X3р., за компенсацію за справедливою вартістю в сумі \$15 млн. На час придбання підприємство “Мир” очікувало, що “Розбрат” зазнає збитків у сумі \$30 млн. у перші два роки після придбання та ці збитки були узгоджені з управлінським персоналом підприємства “Мир”.

Фактичні збитки, понесені підприємством “Розбрат”, становили \$15 млн. протягом років, що закінчилися 30 червня 20X4р. та 30 червня 20X5р., як очікувалося. Строк експлуатації основних засобів підприємства “Розбрат”, що залишився, становив у середньому 4 роки.

	\$ млн.	\$ млн.
Ціна купівлі підприємства		15
Справедлива вартість чистих активів		
Основні засоби	80	
Запаси	40	
Інші монетарні активи і зобов'язання	<u>50</u>	
		<u>170</u>
Негативний гудвіл		<u>(155)</u>

Необхідно:

Показати суму негативного гудвілу, який був би визнаний в Звіті про прибутки та збитки першого року після придбання.

### Інші резерви

- 5.17 Фінансові звіти підприємства часто включають інші резерви (наприклад, дооцінку), а також нерозподілений прибуток/збитки. Ці резерви слід обліковувати таким самим чином, як і нерозподілений прибуток/збитки, що ми вже знаємо.
- 5.18 Якщо резерв був до придбання, він становить частину обчислення чистих активів на дату придбання і тому використовується при обчисленні гудвілу.
- 5.19 Якщо резерв є резервом після придбання або відбувалися деякі зміни резерву, існуючого при придбанні, консолідований баланс показуватиме резерв материнського підприємства плюс його частку в зміні резерву дочірнього підприємства.

## 6 СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ ПРИДБАНИХ ІДЕНТИФІКОВАНИХ АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

### Базовий підхід

- 6.1 Згідно з МСБО 22 частку групи в ідентифікованих активах та зобов'язаннях дочірніх підприємств потрібно переносити до консолідованих фінансових звітів за їхньою справедливою, а не балансовою вартістю. Якщо в обліку дочірнього підприємства не було коригувань для врахування цього, то їх слід зробити при консолідації. Такий підхід застосовується лише до частки групи в ідентифікованих активах та зобов'язаннях. Частку меншості слід обліковувати за балансовою вартістю до придбання (тобто, немає коригування до справедливої вартості).

### Дозволений альтернативний підхід

- 6.2 МСБО 22 дозволяє визнавати у звітах чисті ідентифіковані активи, над якими покупець отримав контроль за їхньою справедливою вартістю незалежно від того, яку частину капіталу придбав покупець. Отже, будь-яку частку меншості відображають згідно з пропорційною часткою меншості у справедливій вартості чистих ідентифікованих активів дочірнього підприємства.

**Метод**

6.3 Скоригувати активи та зобов'язання для відображення коригування до справедливої вартості перед консолідацією.

Скласти консолідовані звіти на основі таких скоригованих активів та зобов'язань (виключаючи частку меншості, якщо потрібно).

Розглянути будь-які коригування внаслідок цього, наприклад, додаткову амортизацію.

<b>Вправа 6</b>		
1 січня 20X7р., підприємство "Подача" придбало 80% підприємства "Стадіон" за \$200,000, коли акціонерний капітал та резерви підприємства "Стадіон" були такими:		
		\$'000
Акціонерний капітал		100
Нерозподілений прибуток		<u>34</u>
		<u>134</u>
При придбанні, справедлива вартість деяких активів підприємства "Стадіон" перевищувала їхню балансову вартість таким чином:		
		\$
Запаси		12,000 (продані 1.3.20X7)
Земля		20,000
Основні засоби (строк 4 роки)		<u>24,000</u>
		<u>56,000</u>
На 31 грудня 20X8р. Баланси підприємств "Подача" та "Стадіон" були такими:		
	"Подача"	"Стадіон"
	\$	\$
Собівартість "Стадіону"	200,000	
Інші активи	<u>308,000</u>	<u>310,000</u>
	<u>508,000</u>	<u>310,000</u>
Акціонерний капітал	150,000	100,000
Нерозподілений прибуток	<u>307,000</u>	<u>162,000</u>
	457,000	262,000
Зобов'язання	<u>51,000</u>	<u>48,000</u>
	<u>508,000</u>	<u>310,000</u>
<i>Необхідно:</i>		
Скласти консолідований баланс підприємства "Подача" станом на 31 грудня 20X8р.:		
а) застосовуючи базовий підхід до справедливої вартості, як цього вимагає МСБО 22;		
б) застосовуючи дозволений альтернативний підхід.		
Будь-який позитивний гудвіл слід амортизувати протягом 5 років.		

**Вправа 6 (продовження)**

**Рішення**

**Група “Подача”  
Консолідований баланс станом на 31 грудня 20X8р.**

	а) Базовий \$'000	б) Альтернативний \$'000	
Гудвіл	_____	_____	
Інші активи	_____	_____	
	=====	=====	
Акціонерний капітал			
Нерозподілений прибуток			
Частка меншості	_____	_____	
	_____	_____	
Зобов'язання	_____	_____	
	_____	_____	
	=====	=====	
<b>РОЗРАХУНОК</b>			
1. Структура групи			
2. Коригування до справедливої вартості			
	<i>При придбанні</i> \$	<i>Зміна</i> \$	<i>На дату Балансу</i> \$
Запаси			
Земля у повній власності			
Основні засоби	_____	_____	_____
	_____	_____	_____
3. Інші активи			
	а) \$'000	б) \$'000	

**Вправа 6 (продовження)**

4.	Гудвіл		
	Справедлива вартість компенсації	\$'000	\$'000
	мінус: справедлива вартість придбаних		
	ідентифікованих чистих активів		
	Акціонерний капітал		
	Нерозподілений прибуток при придбанні		
	Коригування справедливої вартості	_____	
	× % Групи		_____
	Гудвіл при придбанні		_____
	Амортизований		_____
	Неамортизований		_____
5.	Частка меншості	а)	б)
		\$'000	\$'000
	Акціонерний капітал		
	Нерозподілений прибуток на дату Балансу		
	Коригування справедливої вартості	_____	_____
	× частка меншості %	_____	_____
6.	Нерозподілений прибуток	“Подача”	“Стадіон”
		\$'000	\$'000
	На дату Балансу		
	Нерозподілений прибуток при придбанні		
	Зміни коригування справедливої вартості		_____
	“Стадіон” - частка прибутків після придбання		
	мінус: амортизований гудвіл	_____	
		_____	

## 7 ПРИДБАННЯ В СЕРЕДИНІ РОКУ

7.1 До цих пір ми розглядали придбання лише на дату Балансу. Таким чином, оскільки підприємства завжди складають Баланси на цю дату, не було особливої потреби встановлювати чисті активи придбаного підприємства на цю дату.

У випадку придбання в середині року, малоймовірно, що Баланс існує на дату придбання, як є необхідним. Відповідно, ми повинні оцінити чисті активи на дату придбання, застосовуючи різні припущення.

### Правило для придбань у середині року

7.2 Припустимо, що прибутки нараховують рівномірно протягом року, поки немає конкретної інформації про протилежне.

### Вправа 7

Підприємство "Турбота" придбало 80% випущеного акціонерного капіталу підприємства "Занедбаність" 30 вересня 20X7р.

На кінець року 31 грудня 20X7р. обидва підприємства мали такі Баланси:

	"Турбота"		"Занедбаність"	
	\$	\$	\$	\$
Інвестиції в "Занедбаність"		4,000		-
Інші активи		<u>10,500</u>		<u>6,000</u>
		<u>14,500</u>		<u>6,000</u>
Акціонерний капітал		6,000		1,000
Емісійний дохід		-		500
Нерозподілений прибуток				
1 січня 20X7р.	4,000		1,500	
Прибуток за 20X7р.	<u>2,000</u>		<u>1,000</u>	
		<u>6,000</u>		<u>2,500</u>
		12,000		4,000
Зобов'язання		<u>2,500</u>		<u>2,000</u>
		<u>14,500</u>		<u>6,000</u>

Необхідно:

Обчислити гудвіл на дату придбання.

**Рішення**

## 8 ПРИВІЛЕЙОВАНІ АКЦІЇ

8.1 Якщо дочірні підприємства мають як прості, так і привілейовані акції, частку меншості у двох класах акцій слід обліковувати окремо.

При обчисленні гудвілу, слід впевнитися, що правильна пропорційна частка застосовується до чистих активів, які складаються як з простого, так і з привілейованого акціонерного капіталу.

### Вправа 8

Підприємство “Купівля” придбало 75% простих акцій підприємства “Продаж” та 40% привілейованих акцій 1 січня 20X2р. за \$5,000. Відразу ж після придбання обидва підприємства мали такі Баланси:

	“Купівля”	“Продаж”
	\$	\$
Інвестиції в “Продаж”	5,000	-
Інші активи	<u>14,000</u>	<u>8,000</u>
	<u>19,000</u>	<u>8,000</u>
Акціонерний капітал		
- прості акції	12,000	3,000
- привілейовані акції	-	1,000
Нерозподілений прибуток	<u>3,000</u>	<u>2,000</u>
	15,000	6,000
Зобов'язання	<u>4,000</u>	<u>2,000</u>
	<u>19,000</u>	<u>8,000</u>

Необхідно:

Обчислити гудвіл, що виникає після придбання та показники частки меншості, які слід включити до консолідованого балансу підприємства “Купівля” та його дочірніх підприємств станом на 1 січня 20X2р., відразу ж після придбання підприємства “Продаж”.

**Рішення**

**Привілейовані акції, які підлягають погашенню**

- 8.2 Привілейовані акції, які передбачають обов'язкове погашення емітентом за фіксовану/визначувану суму на фіксовану/визначувану дату або надають покупцю право погашення на цю фіксовану/визначувану дату або після неї, відповідають визначенню фінансового зобов'язання в МСБО 32. Їх наводять у Балансі як непоточні або поточні зобов'язання, а не як власний капітал.

Отже, вони не впливають на обчислення частки меншості (хоча все ще стосуються гудвілу, якщо не придбані за номінальною вартістю). При консолідації пропорційну частку привілейованих акцій, які знаходяться у власності материнського підприємства, просто виключають з елемента привілейованих акцій в інвестиціях в дочірнє підприємство (причому, будь-яка різниця є гудвілом).

**9 ОБЧИСЛЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ (МСБО 22)**

- 9.1 “Справедлива вартість” – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між двома обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами”.

**Справедлива вартість компенсації за придбання**

- 9.2 Придбання слід обліковувати за собівартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів чи їхніх еквівалентів або справедливою вартістю іншої форми компенсації, на дату обміну, наданої покупцем в обмін на контроль над чистими активами іншого підприємства плюс будь-які витрати, що прямо відносяться до придбання.

- 9.3 А саме:

- а) монетарні активи та зобов'язання – за справедливою вартістю;
- б) відстрочену компенсацію – за теперішньою вартістю з врахуванням будь-якої премії чи дисконту, що, ймовірно, будуть при погашенні, а не за номінальною вартістю суми до сплати;
- в) ринкові цінні папери – за справедливою вартістю, яка звичайно є ринковою вартістю;
- г) цінні папери, що не мають ціни котирування – за справедливою вартістю з урахуванням пропорційної частки в справедливій вартості підприємства покупця або в справедливій вартості придбаного підприємства, залежно від того, яка є точнішою;
- д) прямі витрати – охоплюють витрати на реєстрацію та випуск цінних паперів, витрати на професійні гонорари та юридичні послуги, але не загальноадміністративні витрати.

**Справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань**

- 9.4 Придбані ідентифіковані активи та зобов'язання мають бути активами та зобов'язаннями підприємства, що його купують, які існували на дату придбання разом з будь-якими визнаними зобов'язаннями. Їх слід визнавати окремо за станом на дату придбання, якщо і тільки якщо:

- а) існує ймовірність надходження до покупця будь-яких відповідних майбутніх економічних вигод або вибуття від нього ресурсів, які втілюють економічні вигоди;
- б) існує достовірна оцінка їхньої собівартості або справедливої вартості.

- 9.5 На дату придбання покупцеві слід визнавати забезпечення, яке не було зобов'язанням підприємства, що його купують, на цю дату, якщо і тільки якщо покупець:

- а) на дату придбання або до неї розробив основні деталі плану припинення або скорочення діяльності підприємства, що його купують;
- б) викликав у тих, на кого цей план впливає, обґрунтоване очікування того, що він буде впроваджений, повідомивши основні деталі плану на дату придбання або до неї;

- в) склав із цих основних деталей докладний офіційний план до дати, яка відбудеться першою з двох – три місяці після дати придбання або дати, коли ухвалюють річні фінансові звіти.

9.6 Справедливу вартість обчислюють таким чином:

- а) ринкових цінних паперів та матеріальних непоточних активів – за ринковою вартістю;
- б) дебіторської та кредиторської заборгованості – за теперішньою вартістю;
- в) готової продукції та незавершеного виробництва – за чистою ціною продажу мінус обґрунтована маржа прибутку;
- г) сировини – за відновлюваною собівартістю;
- д) нематеріальних активів – посиланням на ринкову вартість, або вартість, за якою можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами або на незалежну основу в інших випадках;

Якщо справедливу вартість нематеріального активу неможливо оцінити за ринковою вартістю, тоді суму, визнану для нематеріального активу, слід обмежити сумою, яка не створює негативний гудвіл (або, якщо він вже існує, не збільшує негативний гудвіл).

## 10 ВНУТРІШНЬОГРУПОВІ ОПЕРАЦІЇ

10.1 Мета консолідації – представити материнське підприємство та його дочірні підприємства так, ніби вони здійснюють діяльність як єдине підприємство.

Отже, лише суми, що підлягають сплаті групі або за її межі, слід включати до Балансу, та будь-які активи слід наводити за собівартістю для групи.

### Внутрішньогрупові залишки торговельних операцій

10.2 Торговельні операції звичайно відображають за допомогою поточного рахунку між підприємствами, що здійснюють операції, які також вестимуть облік отриманих або/та сплачених сум.

Поточна дебіторська заборгованість в обліку одного підприємства має дорівнювати поточній кредиторській заборгованості другого. Ці два залишки слід виключати при консолідації, оскільки внутрішню групову дебіторську та кредиторську заборгованість не слід наводити.

### Звіряння внутрішньогрупових залишків

10.3 Якщо поточні рахунки не збігаються на кінець року, це буде обумовлене статтями “в дорозі”, такими як запаси та грошові кошти.

До консолідації необхідно зробити коригування на статті в дорозі. Як правило, їх здійснюють шляхом відстеження операції до її остаточного завершення.

### Метод

10.4 Зробити коригування на статті в дорозі в ваших таблицях консолідації до консолідації чистих активів.

- Грошові кошти в дорозі
  - Дт Грошові кошти
  - Кт Дебіторська заборгованість
- Товари в дорозі
  - Дт Запаси
  - Кт Кредиторська заборгованість

- Виключити внутрішньогрупову дебіторську та кредиторську заборгованість
  - Дт Внутрішньогрупова кредиторська заборгованість
  - Кт Внутрішньогрупова дебіторська заборгованість

### Вправа 9

Підприємство “Браконьєр” придбало 60% акціонерного капіталу підприємства “Розкрадання” при об’єднанні. Баланси двох підприємств станом на 31 грудня 20X8р. були такими:

	“Браконьєр” \$'000	“Розкрадання” \$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби	200	50
Інвестиції в “Розкрадання”	<u>6</u>	
	206	50
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси	22	18
Дебіторська заборгованість		
- “Розкрадання”	40	-
- інші	56	39
Грошові кошти	<u>4</u>	<u>15</u>
	<u>122</u>	<u>72</u>
	<u>328</u>	<u>122</u>
<b>КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ</b>		
Акціонерний капітал	100	10
Нерозподілений прибуток	147	42
	247	52
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ’ЯЗАННЯ</b>		
Торговельна кредиторська заборгованість	81	50
“Браконьєр”	-	20
	<u>81</u>	<u>70</u>
	<u>328</u>	<u>122</u>

### Примітки:

- i) На кінець року були грошові кошти в дорозі в сумі \$4,000 від підприємства “Розкрадання” до підприємства “Браконьєр”.
- ii) Товари, відвантажені підприємством “Браконьєр” підприємству “Розкрадання” перед кінцем року з відповідними рахунками-фактурами вартістю \$16,000, не були одержані підприємством “Розкрадання” до 4 січня 20X9р. Первісна вартість товарів становила \$16,000.

### Необхідно:

Скласти консолідований баланс станом на 31 грудня 20X8р.

**Вправа 9 (продовження)**

**Рішення**

**Група “Браконьєр”**

**Консолідований баланс станом на 31 грудня 20X8р.**

	\$'000	\$'000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби		
ПОТОЧНІ АКТИВИ		
Запаси		
Дебіторська заборгованість		
Грошові кошти	_____	_____
		_____
КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток		
Частка меншості		_____
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Торговельна кредиторська заборгованість		_____
		_____

**РОЗРАХУНКИ**

1. Структура групи
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
2. Частка меншості
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
3. Консолідований нерозподілений прибуток

- Запаси, продані з прибутком в межах групи**  
10.5 Запаси слід оцінювати за меншою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації для групи



Для виключення нереалізованого прибутку з нерозподілених прибутків та запасів слід робити коригування в обліку підприємства, яке здійснює продаж. Це здійснюють лише при консолідації. Потрібні проведення такі:

*Продаж підприємством "МП" (материнським підприємством) підприємству "ДП" (дочірньому підприємству):*

Скоригуйте в книгах "МП"

Дт Нерозподілений прибуток "МП"  
Кт Консолідовані запаси

*Продаж підприємством "ДП" підприємству "МП":*

Скоригуйте в книгах "ДП"

Дт Нерозподілений прибуток "ДП"  
Кт Консолідовані запаси

Таке коригування впливатиме на частку меншості.

- Метод**  
10.6 Обчислити нереалізований прибуток, включений до запасів, та занотувати коригування запасів та нерозподілених прибутків у ваших таблицях консолідації. Обидві частини коригування (Дт і Кт) мають бути зроблені підприємством, що здійснило продаж.

### Вправа 10

Підприємство "Парк" придбало 80% акціонерного капіталу підприємства "Гуркіт" при об'єднанні. Баланси двох підприємств станом на 31 грудня 20X8р. такі:

	"Парк" \$'000	"Гуркіт" \$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби	200	80
Інвестиції в "Гуркіт"	<u>8</u>	<u>—</u>
	<u>208</u>	<u>80</u>
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси	50	25
Інші	<u>100</u>	<u>55</u>
	<u>150</u>	<u>80</u>
	<u>358</u>	<u>160</u>
<b>КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ</b>		
Акціонерний капітал	100	10
Нерозподілений прибуток	<u>183</u>	<u>90</u>
	<u>283</u>	<u>100</u>
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>	<u>75</u>	<u>60</u>
	<u>358</u>	<u>160</u>

#### Примітки:

- i) На кінець року не було внутрішньогрупових залишків.
- ii) Протягом грудня 20X8р. підприємство "Гуркіт" продало товари підприємству "Парк" на суму \$25,000. Підприємство "Гуркіт" продало товари з націнкою 25%. Підприємство "Парк" не продало жоден з цих товарів на кінець року.

*Необхідно:*

Скласти консолідований баланс станом на 31 грудня 20X8р.

#### Рішення

##### Група "Парк"

##### Консолідований баланс станом на грудень 20X8р.

	\$'000	\$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби		
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси		
Інші		<u>          </u>
		<u>          </u>
<b>КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ</b>		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток		
Частка меншості		<u>          </u>
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		<u>          </u>
		<u>          </u>



- 2) Дт Основні засоби  
Кт Нерозподілений прибуток

На додаткову амортизацію в обліку підприємства, що утримує актив.

### Вправа 11

1 липня 20X7р. підприємство "Порт" придбало 80% простого акціонерного капіталу підприємства "Шторм" за \$100,000, коли залишок нерозподілених прибутків підприємства "Шторм" становив \$50,000. Баланси обох підприємств на 30 червня 20X8р. такі:

	"Порт" \$'000	"Шторм" \$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби	216	182
Інвестиції в "Шторм"	<u>100</u>	<u>        </u>
	316	182
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>	<u>678</u>	<u>350</u>
	<u>994</u>	<u>532</u>
<b>КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ</b>		
Акціонерний капітал	150	100
Нерозподілений прибуток	<u>550</u>	<u>400</u>
	700	500
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>	<u>294</u>	<u>32</u>
	<u>994</u>	<u>532</u>

#### Примітки:

- i) Протягом року, що закінчився 30 червня 20X8р., підприємство "Порт" продало об'єкт основних засобів підприємству "Шторм" за \$56,000. Первісна вартість активу \$90,000 була частково списана до \$36,000 станом на 30 червня 20X7р. Обидва підприємства амортизують основні засоби прямолінійним методом протягом 5 років. Підприємство "Шторм" амортизувало собівартість активу протягом 2 років – строку корисної експлуатації, що залишився.
- ii) Негативний гудвіл не пов'язаний з майбутніми збитками, і середньозважений строк корисної експлуатації придбаних монетарних активів, що підлягають амортизації, становив 5 років.

#### Необхідно:

Скласти консолідований баланс станом на 30 червня 20X8р.

**Вправа 11 (продовження)**

**Рішення**

**Група “Порт”**

**Консолідований баланс станом на 30 червня 20X8р.**

	\$'000	\$'000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби		
Гудвіл	_____	
ПОТОЧНІ АКТИВИ		_____
КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток		
Частка меншості		_____
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		_____

**РОЗРАХУНКИ**

1. Структура групи
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
2. Коригування основних засобів
  - а) прибуток від вибуття
  
  
  
  
  
  
  - б) амортизація
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
3. Гудвіл

**Вправа 11 (продовження)**

4. Частка меншості
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
5. Консолідований нерозподілений прибуток

**Дивіденди**

- 10.9 Дивіденди – це розподіл прибутку, і материнське підприємство як власник дочірнього підприємства матиме право на частку дивідендів. Як завжди, будь-яка кредиторська або дебіторська заборгованість не відображається у консолідованому балансі, таким чином, розкриватиметься інформація лише про зобов'язання третім сторонам, тобто, дивіденди до сплати частці меншості.

**Метод**

- 10.10
- Коригування потрібні, якщо:
    - слід обліковувати оголошені дивіденди
      - зменшити “Нерозподілений прибуток”
      - збільшити “Поточні зобов'язання”
    - слід обліковувати дивіденди до отримання
      - збільшити “Нерозподілений прибуток”
      - збільшити “Поточні активи”

Примітка: МСБО 10 зазначає, що слід обліковувати лише дивіденди, оголошені до дати Балансу.

- 10.11 При консолідації, дивіденди до отримання в обліку материнського підприємства виключатимуться разом з дивідендами до сплати в обліку дочірнього підприємства, щоби залишити суму до сплати частці меншості як зобов'язання в консолідованому балансі.

- Коригування потрібне:
  - Виключити внутрішньогрупові дивіденди до сплати/до отримання

Коригування слід зробити у ваших таблицях консолідації до консолідації.

### Вправа 12

Підприємство "Весло" придбало 80% акціонерного капіталу підприємства "Купання" 1 жовтня 20X2р., коли залишок на рахунку нерозподілених прибутків підприємства "Купання" становив \$200. Їх Баланси на 30 вересня 20X7р. були такими:

	"Весло"	"Купання"
	\$	\$
Непоточні активи - інвестиції в "Купання"	1,000	
- основні засоби	1,100	510
Поточні активи	<u>1,450</u>	<u>900</u>
	<u>3,550</u>	<u>1,410</u>
Акціонерний капітал	500	100
Нерозподілений прибуток	<u>2,170</u>	<u>700</u>
	2,670	800
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	<u>880</u>	<u>610</u>
	<u>3,550</u>	<u>1,410</u>

Підприємство "Весло" оголосило дивіденди в сумі \$600.

Підприємство "Купання" оголосило дивіденди в сумі \$400.

Усі зазначені вище дивіденди були оголошені до кінця року, але не були здійснені коригування.

Необхідно:

Скласти консолідований баланс групи "Весло". Гудвіл слід амортизувати протягом 4-х років.

### Рішення

#### Група "Весло"

#### Консолідований баланс на 30 вересня 20X7р.

	\$	\$
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби		
ПОТОЧНІ АКТИВИ		_____
		_____
КАПІТАЛ ТА РЕЗЕРВИ		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток		
Частка меншості		_____
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		_____
		_____

### РОЗРАХУНКИ

1. Структура групи



### Вправа 13

Підприємство "Біль" придбало 90% простих акцій підприємства "Стрес" 1 липня 20X1р. за \$50,000.

Кінець року на підприємствах "Біль" та "Стрес" - 31 грудня. На 31 грудня 20X1р. підприємство "Стрес" мало такий Баланс:

Прості акції по \$1 за кожну	16,000
Емісійний дохід	4,000
Нерозподілений прибуток:	
На 1 січня 20X1р.	12,000
Чистий прибуток за рік	18,400
Дивіденди, сплачені у проміжний період	(800)
Остаточні запропоновані дивіденди	(1,600)
На 31 грудня 20X1р.	<u>28,000</u>
	<u>48,000</u>

Емісійний дохід з дати придбання не змінився.

Підприємство "Стрес" сплатило проміжну суму дивідендів 1 червня 20X1р. Вважається, що прибуток і всі дивіденди (проміжні плюс остаточні) підприємства "Стрес" нараховуються рівномірно протягом року. Оголошені дивіденди були затверджені директорами до кінця року.

Політика підприємства "Біль" – відобразити по кредиту як доходи лише ті дивіденди, які підлягають сплаті чи отриманню з прибутків після придбання. Підприємство "Біль" ще не отримало чи не відобразило в обліку дивіденди від підприємства "Стрес".

*Необхідно:*

Обчислити гудвіл, що виникає від придбання підприємства "Стрес".

**Рішення**

## 11 СТИСЛИЙ ВИКЛАД ПІДХОДУ ДО КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ

11.1 **Крок 1** Складання схеми структури групи, зазначаючи % власності та дати придбання.

**Крок 2** Визначення будь-яких облікових коригувань, потрібних для таблиць з консолідації до проведення консолідації

напр., “Нерозподілені прибутки від

внутрішньогрупового продажу” X

%, утримуваний на кінець року %

НП (нерозподілені прибутки) (коригування

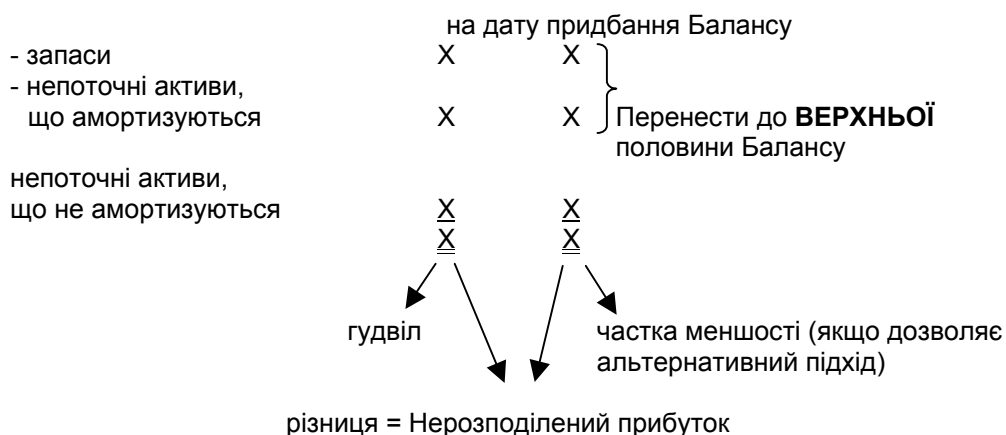
у підприємства, що **ПРОДАЄ** товари) X

Дт Нерозподілений прибуток

Кт Запаси (консолідовані)

- коригування до справедливої вартості

**коригування, які потрібні, щоб визначити** справедливу вартість:



**Крок 3** Об'єднання активів та зобов'язань

- враховувати коригування
- виключити будь-які внутрішньогрупові статті, напр., залишки на рахунках кредиторської та дебіторської заборгованостей, дивіденди

**Крок 4** Обчислення гудвілу

- Собівартість інвестиції			X
- Чисті активи, придбані			
- Акціонерний капітал		X	
- Емісійний доход		X	
- Нерозподілені прибутки на дату придбання		X	
- Коригування справедливої вартості на дату придбання		X	
	% групи	X	(X)
			X
мінус: амортизація на цю дату			(X)
			X

**Крок 5** Обчислення “Інвестицій в асоційоване підприємство”

% Групи × скориговані чисті активи асоційованого підприємства (АП)		X
Неамортизований гудвіл		X
		X

**Крок 6** Обчислення частки меншості = % (чисті активи дочірнього підприємства (ДП) +/- коригування) на дату Балансу.

**Крок 7** Обчислення резервів на нерозподілений прибуток

	МП	ДП	АП
До коригування (нерозподілений прибуток/збиток)	X	X	X
Коригування	X(X)	X(X)	X(X)
Коригування справедливої вартості (% × коригування)		X/(X)	X/(X)
Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>-</u> X	<u>(X)</u> X	<u>(X)</u> X
Частка прибутків після придбання ДП	X		
Частка прибутків після придбання АП	X		
Гудвіл (амортизований)/списаний на цю дату	<u>(X)</u> X		

**12 СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ**

- 12.1 Мета консолідованого Звіту про прибутки та збитки – показати результати групи за обліковий період так, ніби вона є єдиним підприємством. Слід застосовувати таку саму логіку як щодо Балансу. Відповідно, потім ми зможемо показати прибутки, які є наслідком контролю, здійсненого материнським підприємством.

**Метод**

Доход



Прибуток після  
оподаткування (ППО)

Додайте 100% материнського підприємства + 100% дочірнього підприємства, оскільки вони відображають те, що контролюється

ЧМ (частка меншості)

ЧМ% × ППО дочірнього підприємства

Дивіденди, сплачені  
або оголошені

Лише материнське підприємство

Примітка: Виключити дивідендний доход, отриманий від дочірнього підприємства.

### Вправа 14

1 липня 20X4р. підприємство "Місцева говірка" придбало 90% підприємства "Жаргон" за ціною \$55,000. Залишок нерозподілених прибутків підприємства "Жаргон" становив \$15,000 на цю дату. Підприємство "Жаргон" не мало інших резервів. Воно мало прості акції на суму \$20,000; номіналом простої \$1. Гудвіл амортизується 5 років.

Звіт про прибутки та збитки обох підприємств за рік, що закінчився 30 червня 20X9р.

	"Місцева говірка"	"Жаргон"
	\$'000.0	\$'000.0
Доход	100.0	90.0
Собівартість реалізації	<u>(75.0)</u>	<u>(55.0)</u>
Валовий прибуток	25.0	35.0
Витрати на збут	(5.0)	(6.0)
Адміністративні витрати	(8.0)	(10.0)
Дивіденди від дочірнього підприємства	4.5	-
Прибуток до оподаткування	16.5	19.0
Витрати на податок на прибуток	<u>(4.0)</u>	<u>(6.0)</u>
Прибуток після оподаткування	12.5	13.0
Дивіденди	<u>(2.0)</u>	<u>(5.0)</u>
Нерозподілений прибуток за рік	10.5	8.0
Нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду	<u>50.0</u>	<u>25.0</u>
Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період	<u>60.5</u>	<u>33.0</u>

Необхідно:

Скласти консолідований звіт про прибутки та збитки підприємства "Місцева говірка" за рік, що закінчився 30 червня 20X9р.

### Рішення

	\$000.0
Доход	
Собівартість реалізації	_____
Валовий прибуток	
Витрати на збут	
Адміністративні витрати	_____
Прибуток до оподаткування	
Витрати на податок на прибуток	_____
Прибуток після оподаткування	
Частка меншості	_____
Чистий прибуток за рік	
Дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток за рік	
Нерозподілений прибуток, перенесені з попереднього періоду	_____
Нерозподілений прибуток, перенесені на наступний період	_____

### РОЗРАХУНКИ

1. Структура групи

**Вправа 14 (продовження)**

2. Гудвіл

3. Консолідований нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду

4. Консолідований нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період

**Внутрішньогрупові операції**

12.2 Якщо розглядати групу так, ніби вона є єдиним підприємством, тоді внутрішньогрупові операції є операціями, які група здійснює сама з собою! Ясно, що вони не матимуть результатів. Вартість запасів у консолідованому звіті про прибутки та збитки необхідно перевірити, щоби пересвідчитися, що вона є собівартістю для групи.



<b>Група "Торбинка"</b>		
<b>Переглянутий консолідований звіт про прибутки та збитки</b>		
<b>за рік, що закінчився 31.12.20X2р.</b>		
	\$	
Доход		
Собівартість реалізації та витрати		_____
Прибуток до оподаткування		_____
Витрати на податок на прибуток		_____
Прибуток після оподаткування		_____
Частка меншості		_____
Чистий прибуток за рік		_____
Дивіденди		_____
<b>Нерозподілений прибуток</b>		<b>=====</b>
<b>б)</b>	<b>Звіт про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31.12.20X2р.</b>	
	<b>"Торбинка"</b>	<b>"Мішок"</b>
	\$	\$
Доход	24,500	15,600
Собівартість реалізації та витрати	<u>(14,000)</u>	<u>(10,000)</u>
	10,500	5,600
Дивіденди від дочірнього підприємства	<u>1,500</u>	-
Прибуток до оподаткування	12,000	5,600
Витрати на податок на прибуток	<u>(5,000)</u>	<u>(1,600)</u>
Прибуток після оподаткування	7,000	4,000
Дивіденди	<u>(3,000)</u>	<u>(2,000)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>4,000</u>	<u>2,000</u>
<b>Група "Торбинка"</b>		
<b>Консолідований звіт про прибутки та збитки</b>		
<b>за рік, що закінчився 31.12.20X2р.</b>		
	\$	
Доход		
Собівартість реалізації		_____
Прибуток до оподаткування		_____
Витрати на податок на прибуток		_____
Прибуток після оподаткування		_____
Частка меншості		_____
Чистий прибуток за рік		_____
Дивіденди		_____
Нерозподілений прибуток		<b>=====</b>
<b>в)</b>	<b>Звіт про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31.12.20X2р.</b>	
	<b>"Торбинка"</b>	<b>"Мішок"</b>
	\$	\$
Доход	24,500	15,600
Собівартість реалізації та витрати	<u>(14,000)</u>	<u>(10,000)</u>
	10,500	5,600
Дивіденди від дочірнього підприємства	<u>1,500</u>	-
Прибуток до оподаткування	12,000	5,600
Витрати на податок на прибуток	<u>(5,000)</u>	<u>(1,600)</u>
Прибуток після оподаткування	7,000	4,000
Дивіденди	<u>(3,000)</u>	<u>(2,000)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>4,000</u>	<u>2,000</u>

<b>Група "Торбинка"</b>	
<b>Консолідований звіт про прибутки та збитки</b>	
<b>за рік, що закінчився 31.12.20X2р.</b>	
	\$
Доход	
Собівартість реалізації	_____
Прибуток до оподаткування	
Витрати на податок на прибуток	_____
Прибуток після оподаткування	
Частка меншості	_____
Чистий прибуток за рік	
Дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток	=====

**Зверніть увагу**

- 12.4 а) Зверніть увагу на те, що загальний прибуток для групи не змінюється, оскільки товари, які продавалися в межах групи, були продані третім сторонам станом на кінець періоду.
- б) Нереалізований прибуток від продажу запасів зменшує показник запасів на кінець періоду. Тому він додається до собівартості реалізації в розрахунках, зменшуючи валовий прибуток.
- в) Якщо дочірні підприємства продають товари іншим підприємствам групи, які залишаються непроданими на кінець року, будь-який нереалізований прибуток слід розподілити між групою та часткою меншості.

**Правило щодо придбань у середині року**

- 12.5 Просто включати результати як зазначено раніше, але тільки з ДАТИ ПРИДБАННЯ, тобто, розподіляти їх пропорційно часу належним чином. Вважається, що продажі та витрати нараховуються рівномірно, якщо ви не маєте інформації про протилежне.

**Вправа 16**

Підприємство "Небезпечне" придбало 80% випущеного акціонерного капіталу підприємства "Надійне" 1 січня 20X5р. Звіти про прибутки та збитки обох підприємств за рік, що закінчився 30 вересня 20X5, є такими:

	"Небезпечне"	"Надійне"	
	\$	\$	
Доход		10,000	1,000
Собівартість реалізації та витрати	<u>6,000</u>	<u>700</u>	
Прибуток до оподаткування	4,000	300	
Витрати на податок на прибуток	<u>1,400</u>	<u>120</u>	
Прибуток після оподаткування	2,600	180	
Оголошені дивіденди	<u>600</u>	<u>80</u>	
Нерозподілені прибутки	2,000	100	
Нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду	<u>6,000</u>	<u>250</u>	
Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період	<u>8,000</u>	<u>350</u>	

### Примітки

- i) Гудвіл при придбанні був правильно обчислений у сумі \$320, яка амортизується протягом 8 років кожного місяця.
- ii) 14 вересня 20X5р., підприємство "Небезпечне" продало запаси підприємству "Надійне" за трансфертною ціною \$200, яка включала прибуток в сумі \$30. Половину цих запасів продано підприємством "Надійне" на кінець року.
- iii) Підприємство "Небезпечне" не обліковувало дивіденди до отримання від підприємства "Надійне", які були оголошені до кінця року. Підприємство "Небезпечне" вважає, що частка цих дивідендів до придбання не є суттєвим.

Необхідно:

Скласти консолідований звіт про прибутки та збитки для підприємства "Небезпечне" та його дочірнього підприємства за рік, що закінчився 30 вересня 20X5р.

### Рішення

**"Небезпечне"**  
**Консолідований звіт про прибутки та збитки**  
**за рік, що закінчився 30.9.20X5р.**

	\$
Доход	_____
Собівартість реалізації та витрати	_____
Прибуток до оподаткування	_____
Витрати на податок на прибуток	_____
Прибуток після оподаткування	_____
Частка меншості	_____
Чистий прибуток за рік	_____
Оголошені дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток	_____
Нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду	_____
Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період	=====

### РОЗРАХУНОК

Підтвердження нерозподілених прибутків, перенесених на наступний період	\$
----------------------------------------------------------------------------	----

**Нерівномірне нарахування прибутку**

- 12.6 Іноді можна зіткнутися з ситуацією, коли прибутки не нараховують рівномірно протягом періоду, а скоріше вони змінюються в залежності від таких факторів, як сезонні операції, що виникають в певні моменти часу. У такому разі просто застосуйте наявну інформацію та включайте події лише після придбання.

**Частка меншості з привілейованими дивідендами**

- 12.7 До цих пір ми розраховували частку меншості як:

$$\text{ЧМ \%} \times \text{ППО ДП (дочірнього підприємства)}$$

Нам слід бути більш уважними, коли ППО дочірнього підприємства використовується для виплати не лише дивідендів за простими акціями.

**Правило**

- 12.8 Підрахуйте частку меншості як

ЧМ % × привілейовані дивіденди	X
ЧМ % × (ППО – привілейовані дивіденди)	<u>X</u>
Загальна частка меншості	<u>X</u>

**Вправа 17**

Підприємству “Пішак” належить 80% простих акцій та 50% привілейованих акцій підприємства “Зірка”. Підприємство “Зірка” випустило \$100,000 8 %-их привілейованих акцій кілька років тому.

Витяг із Звіту про прибутки та збитки підприємства “Зірка”:

	\$'000	\$'000
Прибуток до оподаткування		80
Витрати на податок на прибуток		(30)
Прибуток після оподаткування		50
Дивіденди		
- привілейовані	8	
- прості	<u>12</u>	
		(20)
Нерозподілений прибуток		<u>30</u>

Необхідно:

Обчислити частку меншості в прибутку підприємства “Зірка” за рік.

**Рішення**

- Привілейовані акції, що підлягають обов'язковому викупу (погашенню)**  
12.9 Привілейовані акції, які підлягають обов'язковому викупу, вважаються фінансовими зобов'язаннями згідно з МСБО 32, а не частиною власного капіталу. Отже, виплати утримувачам привілейованих акцій класифікують як фінансові витрати, а не дивіденди, і вони не впливають на обчислення частки меншості.

Замість цього, пропорційну частку фінансового доходу до отримання в обліку материнського підприємства виключають разом із сумою до сплати материнському підприємству при консолідації, залишаючи лише пропорційну частку до сплати третім сторонам як фінансові витрати.

**13 СТИСЛИЙ ВИКЛАД ПІДХОДУ ДО КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ**

- 13.1 **Крок 1** Надати структуру групи та, якщо дочірнє/асоційоване підприємство, придбане протягом року, визначити пропорційні частки для консолідації.

**Крок 2** Визначити та занотувати коригування, які необхідно зробити.

**Крок 3** Перевірити примітки, обчислюючи необхідні коригування з зазначенням послідовності всіх обчислень і вносячи коригування до таблиці консолідації, та перенести всі цифри до звіту.

**Крок 4** Обчислити "дохід від асоційованого підприємства" (АП)

% групи × прибуток після оподаткування АП	X
Витрати на амортизацію за рік	(X)
	<u>X</u>

Щодо рядка де відображений податок на прибуток включити % групи × дохід або витрати АП в межах групи (тобто, МП + ДП + % × АП)

**Крок 5** Обчислити частку меншості в ППО дочірнього підприємства (ДП).

Не скоригований прибуток після оподаткування дочірнього підприємства (розподіл пропорційно часу, якщо це прийнятно)	X
Коригування – напр., Нереалізований результат від продажу, здійсненого дочірнім підприємством	(X)
	<u>X</u>

**Крок 6** Дивіденди – лише материнське підприємство

**Крок 7** Обчислити нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду, якщо потрібно, та обчислити нерозподілений прибуток, перенесений до наступного періоду, виконуючи такі самі обчислення як і для балансу.

## 14 ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТА (МСБО 28)

- 14.1 Згідно з МСБО 28 *асоційоване підприємство* – це підприємство, в якому інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора.

### Суттєвий вплив

- 14.2 Суттєвий вплив - повноваження *брати участь у прийнятті рішень із фінансової та операційної політики об'єкта інвестування*, а не контроль цієї політики. Представництво в раді директорів є свідченням наявності такої участі, але необов'язково буде остаточним доказом чи методом, за допомогою якого підприємство-інвестор може брати участь у прийнятті рішень.

Перевірка на суттєвий вплив приділятиме основну увагу пропорційній частці у розподілі акцій одного підприємства в другому.

МСБО 28 передбачає, що :

- а) якщо інвестор володіє (прямо або непрямо)  $\geq 20\%$  голосів, то вважається, що інвестор має можливість здійснювати суттєвий вплив, а отже, підприємство є асоційованим, доки не буде доведено протилежне;
- б) якщо інвестор володіє (прямо або непрямо) менше 20% голосів, вважається, що інвестор не має суттєвого впливу, а отже підприємство не є асоційованим, доки не буде доведено протилежне.
- 14.3 МСБО 28 зазначає, що свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є:

- а) представництво в раді директорів;  
б) участь у політиці прийняття рішень;  
в) важливі операції між інвестором та об'єктом інвестування;  
г) взаємообмін управлінським персоналом;  
г) забезпечення необхідної технічної інформації.

### Окремі фінансові звіти інвестора

- 14.4 Інвестиції в асоційоване підприємство можна обліковувати:

- а) за собівартістю (визнання дивідендного доходу в Звіті про прибутки та збитки);  
б) за методом участі в капіталі (див. нижче); або  
в) як фінансовий актив, призначений для перепродажу, як наведено в МСБО 39 ("Фінансові інструменти: визнання та оцінка").

У цьому випадку фінансовий актив, наявний для продажу, являє собою інвестицію в акції іншого підприємства, які утримують не для отримання прибутку в короткостроковому періоді шляхом здійснення операцій з цими акціями. Його слід визнавати первісно за собівартістю, а потім – за справедливою вартістю.

В цьому курсі ми припустимо, що інвестиції відображаються в окремих фінансових звітах материнського підприємства за собівартістю.

### Консолідовані фінансові звіти

- 14.5 Інвестиції в асоційоване підприємство слід обліковувати в консолідованих фінансових звітах із застосуванням методу участі в капіталі, якщо не вказано, що інвестиція утримується виключно з метою її продажу протягом 12 місяців після придбання.

- Метод участі в капіталі**
- 14.6 МСБО 28 встановлює такий підхід:
- Баланс*
- Непоточні активи**
- |                                                                                                       |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Інвестиції в асоційовані підприємства (див. розрахунок)                                               | X        |
| <i>Розрахунок</i>                                                                                     |          |
| Первісна собівартість                                                                                 | X        |
| Плюс/мінус: частка прибутків/збитків після придбання (до дивідендів)                                  | X/(X)    |
| Плюс/мінус: частка інших прибутків/збитків після придбання наведена не в Звіті про прибутки та збитки | X/(X)    |
| Мінус: дивіденди, отримані після дати придбання, щоб уникнути подвійного обліку                       | (X)      |
| Мінус: амортизація гудвілу в собівартості                                                             | (X)      |
| Балансова вартість                                                                                    | <u>X</u> |
- На практиці, швидше обчислювати цифру таким самим чином, як і для дочірнього підприємства, але показувати її одним проведенням, тобто:
- |                                                                  |          |
|------------------------------------------------------------------|----------|
| Частка чистих активів асоційованого підприємства на дату Балансу | X        |
| Неамортизований гудвіл                                           | X/(X)    |
| Балансова вартість                                               | <u>X</u> |
- 14.7 *Звіт про прибутки та збитки*
- % інвестора у прибутку після оподаткування асоційованого підприємства X
- 14.8 *Зверніть увагу*
- асоційоване підприємство не є підприємством групи, тому не слід виконувати виключення “внутрішньогрупових операцій”. Проте, ПКТ-3 зазначає, що нереалізовані прибутки та збитки від операцій між інвестором та асоційованим підприємством *слід* виключати таким самим чином, як для консолідованих фінансових звітів;
- пам’ятайте, що слід застосовувати справедливу вартість під час обчислення вартості чистих активів та гудвілу;
- слід застосовувати єдину облікову політику або робити коригування.

### Вправа 18

#### Баланс

Підприємство "Пекс" має у повній власності кілька дочірніх підприємств та утримує 40% випущеного акціонерного капіталу підприємства "АБВ". Ці акції в підприємстві "АБВ" були придбані три роки тому, коли залишок на рахунок "Нерозподілений прибуток" підприємства "АБВ" становив \$100.

31 грудня 20X1р. консолідований баланс підприємства "Пекс" і його дочірніх підприємств та Баланс підприємства "АБВ" були такими:

	Група "Пекс"	"Абв"
	\$	\$
Інвестиції в підприємство "АБВ"	120	-
Інші активи	<u>1,080</u>	<u>650</u>
	<u>1,200</u>	<u>650</u>
Акціонерний капітал	300	100
Нерозподілений прибуток	<u>700</u>	<u>400</u>
	1,000	500
Зобов'язання	<u>200</u>	<u>150</u>
	<u>1,200</u>	<u>650</u>

Потрібно:

Скласти консолідований баланс підприємства "Пекс" та його дочірніх підприємств, включаючи підприємство "АБВ" методом участі в капіталі. Підприємство "Пекс" амортизує гудвіл протягом 5 років.

#### Рішення

Група "Пекс"  
Консолідований баланс станом на 31.12.20X1р.

#### Інвестиції в асоційоване підприємство

Інші активи

\_\_\_\_\_  
=====

Акціонерний капітал

Нерозподілений прибуток

\_\_\_\_\_

Зобов'язання

\_\_\_\_\_  
=====

Розрахунок

**Вправа 18 (продовження)**

**Рішення (продовження)**

**Вправа 19**

**Звіт про прибутки та збитки**

Як продовження вправи 18, консолідований звіт про прибутки та збитки підприємства "Пекс" і його дочірніх підприємств та Звіт про прибутки та збитки підприємства "АБв" за рік, що закінчився 31 грудня 20X1р. є такими:

	Група "Пекс"	"АБв"
	\$'000	\$'000
Доход від реалізації	1,100	600
Собівартість реалізації	(200)	(150)
Валовий прибуток	900	450
Витрати	(130)	(150)
	<u>770</u>	<u>330</u>
Фінансовий доход	90	-
Фінансові витрати	(40)	(10)
Прибуток до оподаткування	820	290
Витрати на податок на прибуток	(270)	(70)
Чистий прибуток за рік	550	220
Дивіденди	(300)	(80)
Нерозподілений прибуток	<u>250</u>	<u>140</u>

Підприємство "Пекс" не відобразило в обліку дивіденди від підприємства "АБВ", які були запропоновані до закінчення року.

### Вправа 19 (продовження)

Необхідно:

Скласти консолідований звіт про прибутки та збитки для підприємства "Пекс" та його дочірніх підприємств, включаючи результати підприємства "АБВ" відповідно до МСБО 28.

#### Рішення

Група "Пекс"	
Консолідований звіт про прибутки та збитки	
За рік, що закінчився 31 грудня 20X1р.	
	\$'000
Доход від реалізації	
Собівартість реалізації	_____
Валовий прибуток	
Витрати	_____
Фінансовий доход	
Фінансові витрати	
Доход від асоційованого підприємства	_____
Прибуток до оподаткування	
Витрати на податок на прибуток	_____
Прибуток після оподаткування	
Дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток	_____

#### РОЗРАХУНОК

## 15 СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА (МСБО 31)

### Визначення

15.1 Контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

15.2 Такі характеристики є типовими для всіх спільних підприємств:

- а) два або кілька контролюючих учасників пов'язані контрактною угодою;
- б) контрактна угода встановлює спільний контроль.

Зверніть увагу на те, що один контролюючий учасник не може односторонньо контролювати діяльність.

15.3 Існує три методи організації спільних підприємств за МСБО 31:

- а) спільно контрольовані операції;
- б) спільно контрольовані активи;
- в) спільно контрольовані господарські одиниці.

За кожним з них застосовується метод фінансової звітності.

### Спільно контрольовані операції

15.4 У цьому випадку спільне підприємство пов'язане з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, а не створенням окремого підприємства.

Кожний контролюючий учасник використовує свої власні активи, несе свої власні витрати та зобов'язання та залучає свої власні фінанси.

Різні контролюючі учасники можуть виконувати різні етапи виробничого процесу.

Кожний контролюючий учасник має право на частку в доході від реалізації.

### Облік спільно контрольованих операцій

15.5 У своїх окремих фінансових звітах контролюючий учасник має визнавати:

- а) активи, які він контролює, і зобов'язання, які він приймає;
- б) витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації товарів або послуг спільним підприємством.

Це означає відсутність коригувань при консолідації, оскільки активи, зобов'язання, доход та витрати вже визнані в окремих фінансових звітах контролюючого учасника.

### Спільно контрольовані активи

15.6 Контролюючі учасники мають спільний контроль і часто спільно володіють активами, які були внесені ними або придбані для використання в діяльності спільного підприємства.

Кожний контролюючий учасник матиме право на частку результатів від використання активів. Вони несуть узгоджену частку понесених витрат.

Така практика є типовою для нафтодобувної, газової та видобувної галузі. Вона також дуже поширена, коли два підприємства спільно володіють нерухомістю та отримують узгоджену частку ренти та несуть узгоджену частку витрат.

### Облік спільно контрольованих активів

15.7 Баланс

- i) частка спільно контрольованих активів;
- ii) зобов'язання, понесені щодо частки в спільному підприємстві;
- iii) частка в спільно понесених зобов'язаннях.

Звіт про прибутки та збитки

- i) будь-який доход від продажу або використання частки в результатах діяльності;
- ii) витрати, понесені щодо частки в спільному підприємстві;
- iii) частку будь-яких витрат, понесених спільним підприємством.

Знову ж, це означає, що коригування при консолідації непотрібні, оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані в окремих фінансових звітах контролюючого учасника спільного підприємства.

#### **Спільно контрольовані господарські одиниці**

- 15.8 У цьому випадку створюють окреме підприємство, в якому кожний контролюючий учасник має частку.

Підприємство здійснює діяльність так само, як інші підприємства, тобто, воно отримує дохід, контролює активи та несе витрати, за винятком того, що контрактна угода встановлює спільний контроль над економічною діяльністю підприємства.

Така практика є типовою, коли підприємство укладає угоду про спільну діяльність з іноземним урядом для створення підприємства в новій країні як окремої господарської одиниці, спільно контрольованої підприємством та іноземним урядом.

Ведуться окремі облікові реєстри, у той час як для двох інших типів це необов'язково.

#### **Облік спільно контрольованих господарських одиниць**

##### **Базовий підхід**

- 15.9 Базовий підхід – це пропорційна консолідація.

Це означає, що контролюючий учасник має консолідувати активи, зобов'язання, дохід та витрати пропорційно його власності в спільно контрольованій господарській одиниці.

МСБО 31 дозволяє робити вибір між об'єднанням статей на постатейній основі та включенням окремих рядків для кожної категорії активів, зобов'язань, доходу та витрат. Обидва формати звітності дають однакові загальні результати.

##### **Дозволений альтернативний підхід**

- 15.10 Дозволений альтернативний підхід – це метод участі в капіталі, такий самий, як описаний для асоційованих підприємств в МСБО 28.

##### **Операції між контролюючим учасником та спільним підприємством**

- 15.11 Подібно до вимог до асоційованих підприємств, МСБО 31 зазначає, що частку контролюючого учасника в будь-яких нереалізованих прибутках чи збитках від операцій з спільним підприємством слід виключати при консолідації, якщо тільки збитки не представляють зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або збитків від зменшення корисності.

### Вправа 20

Підприємство "Парашут" має 50% частку в підприємстві "Стрибок", створеному та контрольованому спільно з третьою стороною.

Баланс двох підприємств станом на 31 грудня 20X5р. такий:

	Група "Парашут" "Стрибок"	
	\$'000	\$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби	406	160
Інвестиції в "Стрибок"	<u>10</u>	<u>    </u>
	<u>416</u>	<u>160</u>
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси	100	50
Інші	<u>    </u>	<u>200</u>
	<u>110</u>	<u>    </u>
	<u>300</u>	<u>160</u>
	<u>716</u>	<u>320</u>
<b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		
Прості акції	200	20
Нерозподілений прибуток	<u>366</u>	<u>180</u>
	566	200
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>	<u>150</u>	<u>120</u>
	<u>716</u>	<u>320</u>

Їхні Звіти про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31 грудня 20X5р. такий:

	Група "Парашут" "Стрибок"	
	\$'000	\$'000
Доход	490	312
Собівартість реалізації та витрати	<u>280</u>	<u>200</u>
	210	112
Дивіденди від підприємства "Стрибок"	<u>20</u>	<u>    </u>
Прибуток до оподаткування	230	112
Витрати на податок на прибуток	<u>100</u>	<u>32</u>
Чистий прибуток за рік	130	80
Дивіденди	<u>60</u>	<u>40</u>
Нерозподілений прибуток	<u>70</u>	<u>40</u>

### Примітка

Протягом грудня 20X5р. підприємство "Парашут" передало товари підприємству "Стрибок" на \$50,000. "Парашут" продає товари з націнкою в 25%. Підприємство "Стрибок" не продало ніяких товарів третім сторонам до кінця року.

Не було гудвілу, що виникає від первинних інвестицій підприємства "Парашут".

Необхідно:

Скласти консолідований баланс та Звіт про прибутки та збитки станом на 31 грудня 20X5р., застосовуючи

- базовий підхід за МСБО 31 (на постатейній основі);
- дозволений альтернативний підхід МСБО 31.

**Вправа 20 (продовження)**

а) **Рішення**

**Група “Парашут”**

**Консолідований баланс станом на 31 грудня 20X5р.**

	\$'000	\$'000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби		
ПОТОЧНІ АКТИВИ		
Запаси		
Інші	_____	_____
		=====
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток (РЗ)	_____	
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		_____
		=====

**Група “Парашут”**

**Консолідовані Звіт про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31.12.20X5р.**

	\$'000
Доход від реалізації	
Собівартість реалізації та витрати	_____
Прибуток до оподаткування	
Витрати на податок на прибуток	_____
Чистий прибуток за рік	
Дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток	=====

**РОЗРАХУНОК**

1. Структура групи

2. Коригування запасів

**Вправа 20 (продовження)**

3. Консолідований нерозподілений прибуток

б) **Група “Парашут”**

**Консолідований баланс станом на 31 грудня 20X5р.**

	\$'000	\$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби		
Інвестиції в ”Стрибок”	_____	
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси		
Інші	_____	
		_____
		=====
<b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ’ЯЗАННЯ</b>		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток	_____	
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ’ЯЗАННЯ</b>		
		=====

**Група “Парашут”**

**Консолідований Звіт про прибутки та збитки за рік, що закінчився 31.12.X5р.**

	\$'000
Доход від реалізації	
Собівартість реалізації та витрати	_____
Прибуток від підприємства ”Стрибок”	_____
Прибуток до оподаткування	_____
Витрати на податок на прибуток	_____
Чистий прибуток за рік	_____
Дивіденди	_____
Нерозподілений прибуток	=====

## 16 ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ – ОБ'ЄДНАННЯ ІНТЕРЕСІВ (МСБО 22)

16.1 Розроблено два методи для обліку об'єднання підприємств:

- облік як придбання
- облік як об'єднання інтересів

16.2 Облік як придбання стосується об'єднання підприємств шляхом придбання одним підприємством іншого – встановлюється справедлива вартість придбаного підприємства для обчислення гудвілу. Результати обох підприємств включаються до Звіту про прибутки та збитки після придбання.

### Визначення об'єднання інтересів

16.3 Об'єднання інтересів – це об'єднання підприємств, при якому акціонери підприємств, що об'єднуються, об'єднують контроль за всіма або фактично всіма їхніми чистими активами та операціями для подальшого спільного розподілу ризиків та вигід, які існують на об'єднаному підприємстві, так що жодну сторону неможливо визначити як покупця.

### Обліковий підхід до об'єднання інтересів

16.4 Слід застосовувати метод обліку як “об'єднання інтересів”; це означає об'єднання статей в фінансових звітах так, ніби вони були об'єднані з початку першого відображеного періоду.

16.5 Різниці, що можуть виникати при консолідації між наданим акціонерним капіталом та додатковою компенсацією та сумою придбаного акціонерного капіталу, не відображають гудвіл, але вираховуються або додаються до власного капіталу.

16.6 Будь-які витрати, понесені у зв'язку з об'єднанням інтересів слід визнавати як витрати в тому періоді, в якому вони понесені.

16.7 Перерахунок чистих активів до справедливої вартості не потрібний.

16.8 Слід дотримуватися жорстких критеріїв, коли об'єднання підприємств можна обліковувати як об'єднання інтересів (див. 19.3).

## 17 ВІДМІННОСТІ МІЖ МЕТОДАМИ КОНСОЛІДАЦІЇ ЯК ПРИДБАННЯ ТА ЯК ОБ'ЄДНАННЯ ІНТЕРЕСІВ

	<i>Облік як придбання</i>	<i>Облік як об'єднання інтересів</i>
<b>В обліку материнського підприємства</b>		
17.1	Інвестиції в ДП (дочірнє підприємство)	Відображають за справедливою вартістю наданої компенсації
		Відображають за номінальною вартістю випущених акцій та справедливою вартістю іншої компенсації
<b>При консолідації</b>		
17.2	Активи та зобов'язання ДП	Переоцінюють до справедливої вартості на дату придбання
		Активи обох підприємств залишають за балансовою вартістю. (N.V., вартість активів та зобов'язань однієї з сторін-учасниць може потребувати коригувань, якщо облікові політики різні).
17.3	Гудвіл	Виникає гудвіл, який слід розглядати за МСБО 22.
		Гудвіл не виникає, але може бути “різниця при консолідації” (див. 3 нижче)

17.4	Резерви до придбання	Не консолідують	Усі резерви "об'єднують". Це не вважається придбанням.
17.5	Порівняльні дані	Не перераховують - лише результати після придбання.	Перераховують на основі об'єднання - вплив об'єднання інтересів визнають ретроспективно
17.6	Внутрішньогрупові операції	Виключають	Виключають

## 18 МЕТОД КОНСОЛІДАЦІЇ: ОБЛІК ЯК ОБ'ЄДНАННЯ ІНТЕРЕСІВ

18.1 Таку ж техніку, що застосується до консолідації методом обліку як придбання, можна застосувати до об'єднання інтересів, враховуючи такі різниці:

- застосування балансової/номінальної вартості замість справедливої вартості;
- резерви до придбання завжди дорівнюють нулю;
- перерахунок порівняльних даних на основі об'єднання.

### Різниця при консолідації

18.2 Її можна обчислити, використовуючи формат гудвілу з внесенням зазначених вище змін:

	\$
Номінальна вартість компенсації	X
Мінус: Акціонерний капітал	X
Премія за акціями	X
Резерви "до придбання" (ЗАВЖДИ нуль)	<u>0</u>
	X
% частки Групи	<u>(X)</u>
	<u>X/(X)</u>

Будь-яку різницю слід коригувати відповідно з власним капіталом.

### Критерії об'єднання інтересів (МСБО 22)

18.3 Для досягнення спільного розподілу ризиків та вигід об'єданого підприємства слід:

- а) обміняти або об'єднати значну більшість (якщо не всі) простих акцій з правом голосу об'єднаних підприємств;
- б) щоб справедлива вартість одного підприємства істотно не відрізнялася від справедливої вартості іншого;
- в) щоб акціонери кожного з підприємств зберігали в основному такі самі права голосу та частку в об'єданому підприємстві одне щодо одного після об'єднання, як і до нього.

18.4 Спільний розподіл ризиків та вигід об'єданого підприємства зменшується, а ймовірність того, що покупець може бути ідентифікований, зростає, якщо:

- а) відносна рівність справедливої вартості об'єднаних підприємств зменшується і відсоток простих акцій з правом голосу, що ними обмінювалися, також зменшується;
- б) фінансові угоди віддають відносну перевагу одній групі акціонерів над іншою. Такі угоди можуть набувати чинності до або після об'єднання підприємств;
- в) частка капіталу однієї сторони в об'єданому підприємстві залежить від того, як підприємство, яке вона контролювала раніше, функціонує після об'єднання підприємств.

18.5 ПКТ-9 надає додаткові рекомендації:

- а) об'єднання підприємств слід обліковувати як придбання, крім випадків, коли не можна встановити покупця;
- б) класифікація об'єднання підприємств має базуватися на загальній оцінці всіх фактів і обставин конкретної операції, а не лише окремих характеристиках, наприклад, праві голосу;
- в) тільки якщо ВСІ критерії параграфу 19.3 задоволені ТА якщо визначити покупця неможливо, об'єднання підприємств можна класифікувати як об'єднання інтересів.

### Вправа 21

Баланси на 31.12.20X4р.

	“Гамма” \$	“Бета” \$
Основні засоби	2,900	4,000
Поточні активи	<u>1,600</u>	<u>1,300</u>
	<u>4,500</u>	<u>5,300</u>
Акціонерний капітал (прості акції \$1)	1,500	-
Акціонерний капітал (прості акції 25¢)	-	1,000
Емісійний дохід	200	100
Нерозподілений прибуток	<u>2,600</u>	<u>4,100</u>
	4,300	5,200
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	<u>200</u>	<u>100</u>
	<u>4,500</u>	<u>5,300</u>

Справедлива вартість основних засобів становить \$5,200 та \$4,500.

Середня ринкова ціна акцій підприємства “Гамма” - \$2.00.

“Гамма” не відображала собівартість інвестицій в наведених вище записах.

*Необхідно:*

Підприємство “Гамма” купує 100% підприємства “Бета” шляхом обміну акцій 1 на 1.

Скласти консолідований баланс зразу після об'єднання, застосовуючи метод:

- а) обліку як придбання;
- б) метод обліку як об'єднання інтересів.

### Рішення

	Облік як придбання \$	Облік як об'єднання інтересів \$
Основні засоби	_____	_____
Гудвіл	_____	_____
Поточні активи	_____	_____
Акціонерний капітал (прості акції \$1)	_____	_____
Емісійний дохід	_____	_____
Нерозподілений прибуток	_____	_____
Поточні зобов'язання	_____	_____
	=====	=====

**Вправа 21 (продовження)**

**Розрахунок**

**Звіт про прибутки та збитки**

18.6 До Звіту про прибутки та збитки застосовують такі самі принципи як і до Балансу.

Просто об'єднують Звіт про прибутки та збитки двох підприємств та обліковують частку меншості.

Справедливу вартість не враховують.

На відміну від обліку як придбання, ускладнення при злитті в середині року відсутні. Ми просто об'єднуємо разом результати діяльності двох підприємств так, ніби вони були об'єднаннями протягом усього року.

**Вправа 22**

Підприємство "Дельта" об'єднується з підприємством "Епсилон" 31.8.X5р. шляхом обміну на 90% акцій.

На кінець року 31.12.20X5р. отримані такі показники у Звіті про прибутки та збитки.

	"Дельта" \$'000	"Епсилон" \$'000
Доход	5,000	4,000
Собівартість реалізації	<u>2,000</u>	<u>1,600</u>
Валовий прибуток	3,000	2,400
Витрати	<u>1,000</u>	<u>900</u>
	<u>2,000</u>	<u>1,500</u>

**Необхідно:**

Надати методом об'єднання інтересів консолідований звіт про прибутки та збитки за рік.

**Рішення**

**Розкриття інформації**

18.7 Для об'єднання інтересів:

- характеристика та кількість випущених акцій разом з відсотком обмінених акцій з правом голосу кожного підприємства;
- суми активів та зобов'язань, внесених кожним підприємством;
- дохід від реалізації, чистий прибуток або збиток кожного підприємства до дати об'єднання, які включаються до чистого прибутку або збитку, відображеного у фінансових звітах об'єднаного підприємства.



## ГЛАВА 18

# МЕТОДИ АНАЛІЗУ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА ПІДСТАВІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, ЯКІ ВІДПОВІДАЮТЬ ВИМОГАМ МСБО

### 1 ВСТУП

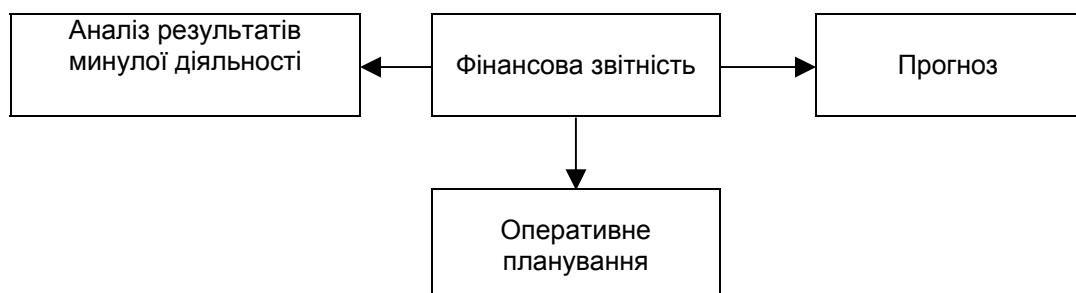
1.1 Фінансові звіти надають користувачам інформацію про:

- а) фінансовий стан – Баланс;
- б) фінансові результати діяльності – Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів;
- в) зміни у фінансовому стані – Звіт про зміни у власному капіталі.

Інформація, надана в фінансових звітах, або відображає положення підприємства на якийсь визначений момент часу (у минулому), або дає уявлення про результати його діяльності за визначений (минулий) період.

Фінансові звіти не надають і не повинні надавати будь-яку інформацію відносно майбутнього фінансового стану і фінансових результатів діяльності підприємства; у той же час, вони можуть бути використані як основа для їхнього прогнозування.

1.2 Фінансові звіти, складені відповідно до вимог МСБО, підготовлені таким чином, що робить їх послідовними і порівнювальними (за різні періоди); фактично вони складаються з набору числових значень, які можна екстраполювати на майбутні періоди. Очевидно, що такі прогнози не позбавлені деякої невизначеності, однак не існує прогнозу, що був би достовірним на 100%.



- 1.3 Керівництво несе відповідальність за фінансову звітність підприємства, а результати його діяльності оцінюються акціонерами на основі цих фінансових звітів. Крім того, фінансові звіти підприємства використовуються керівництвом для прийняття рішень, планування і контролю.

Найбільш важливим моментом для керівництва є можливість приймати рішення на основі фінансових звітів. Якість рішень залежить від якості використовуваної фінансової інформації. Отже, своєчасність, доречність і достовірність інформації, наданої у фінансових звітах, є надзвичайно важливими.

- 1.4 Завдяки таким властивим якісним характеристикам як: зрозумілість, доречність (суттєвість, своєчасність) і достовірність (об'єктивність, превалювання сутності над формою, обачність і повнота), що забезпечуються МСБО (як визначено в "Концептуальній основі"), фінансові звіти, складені відповідно до МСБО, є надійною основою для прийняття керівництвом управлінських рішень.

- 1.5 Прикладами рішень, які можуть бути прийняті на основі фінансових звітів, складених відповідно до МСБО, є (але не обмежуються тільки цим) складання бюджету і рішення про зміни обсягів виробництва.

Ґрунтуючись на фінансових звітах, що відповідають вимогам МСБО, і припущеннях, використовуваних для їхнього складання, можуть бути розроблені різні бюджети:

- а) бюджетний Звіт про прибутки та збитки;
- б) бюджет грошових коштів;
- в) бюджетний Баланс.

- 1.6 Надалі ці бюджети можуть бути розбиті за структурними підрозділами, асортиментом виробів і т. і. з метою деталізації. Оскільки подібні бюджети складаються на основі фінансових звітів, що відповідають вимогам МСБО, то вони є послідовними і зіставними з фактичними фінансовими звітами, отже, реальний фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства можуть бути зіставлені з бюджетними показниками для оцінки їхнього виконання і контролю за допомогою різних методів аналізу.

На основі фінансових звітів, а також основних припущень і принципів надається можливість визначити постійні і змінні витрати з їхніми компонентами таким чином, що може бути проведений аналіз залежності (чутливості) чи аналіз "що буде, якщо..." для відповіді на питання, як зміна обсягів випуску продукції може вплинути на фінансові результати підприємства. У свою чергу, може бути проведений аналіз чутливості цін на продукцію з метою оцінки впливу їхньої зміни на фінансові результати діяльності підприємства.

- 1.7 Аналіз фінансових звітів і фінансових коефіцієнтів забезпечує інформацією для виявлення потреб підприємства в робочому і довгостроковому капіталі, внаслідок чого можуть бути прийняті рішення щодо залучення додаткового капіталу.

- 1.8 Крім керівництва, іншими основними користувачами фінансових звітів є інвестори, які на підставі фінансових звітів можуть приймати рішення щодо доцільності придбання/продажу акцій підприємства, підписки на акції нової емісії і т. і.

## 2 ОСНОВНІ ВИДИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- 2.1 Хоча фінансові звіти надають точну, доречну і достовірну фінансову інформацію, що є послідовною і зіставною, залишається цілий ряд питань, які вимагають обговорення, таких як:

- а) чи доречно порівнювати фінансові звіти різних підприємств?

- б) чи можливо порівняти фінансові звіти нафтопереробного підприємства з фінансовими звітами медіа-групи?
  - в) чи є суттєвим або незначним збільшення суми короткострокових зобов'язань на 1 млн. євро в поточному періоді порівняно з минулим?
  - г) чи є достатнім перевищення поточних активів над короткостроковими зобов'язаннями на 10 000 євро?
  - ґ) чи є чистий дохід у розмірі 100 млн. євро досить високим?
  - д) чи є чистий прибуток у сумі 100 млн. євро достатнім?
- 2.2 Альберт Ейнштейн одного разу сказав, що не все, що може бути підраховано, має значення, і не все, що має значення, може бути підраховано.
- Використовуючи такий же підхід, доцільно запитати, чи є зіставним усе, що можна зіставити?
- 2.3 До факторів, які можуть впливати на нашу здатність здійснювати суттєві порівняння, відносяться:
- а) неоднаковість тривалості звітних періодів;
  - б) сезонність діяльності;
  - в) відміни в облікових політиках;
  - г) різні підходи до класифікації інформації.
- 2.4 Основні види аналізу, що їх можна застосовувати до фінансових звітів, є такими:
- а) горизонтальний аналіз;
  - б) вертикальний аналіз;
  - в) аналіз трендів;
  - г) аналіз фінансових коефіцієнтів.

## ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ АНАЛІЗ

- 3.1 Горизонтальний аналіз – це аналіз змін окремого показника чи статті фінансових звітів у період між двома звітними датами.
- 3.2 Приклади горизонтального аналізу:
- а) порівняння залишку запасів на початок і кінець звітного періоду;
  - б) порівняння сум собівартості реалізації за поточний і попередній періоди.
- 3.3 Горизонтальний аналіз використовується для аналізу абсолютних (сума) і відносних (%) змін розділів і статей фінансових звітів у період між звітними датами. Інформація, одержувана за допомогою даного аналізу, може бути використана для визначення будь-яких суттєвих змін у фінансових звітах, що порушують питання про значні події чи операції, що спричинили ці зміни. За допомогою цього аналізу неможливо визначити, які саме події відбулися, однак, він виявляє їх можливі наслідки і подальше можливе дослідження.

3.4 Приклад горизонтального аналізу з використанням фінансових звітів ВАТ “Велика компанія”.

ВАТ “Велика компанія” Баланс станом на 31 грудня 2002 і 2001р.р.				
	20X2 млн. євро	20X1 млн. євро	+/(–) млн. євро	+/(–) %
<b>Активи</b>				
<b>Непоточні активи</b>				
Основні засоби	380	305	75	24.6
Нематеріальні активи	250	200	50	25.0
Інвестиції	-	25	(25)	(100.0)
<b>Усього непоточних активів</b>	<b><u>630</u></b>	<b><u>530</u></b>	<b>100</b>	<b>18.9</b>
<b>Поточні активи</b>				
Запаси	150	102	48	47.1
Дебіторська заборгованість	390	315	75	23.9
Короткострокові інвестиції	50	-	50	100.0
Грошові кошти та їхні еквіваленти	2	1	1	100.0
<b>Усього поточних активів</b>	<b><u>592</u></b>	<b><u>418</u></b>	<b>174</b>	<b>41.6</b>
<b>Усього активів</b>	<b><u>1,222</u></b>	<b><u>948</u></b>	<b>274</b>	<b>28.9</b>
<b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>				
<b>Власний капітал і резерви</b>				
Прості акції (1 євро за акцію)	200	150	50	33.3
Емісійний доход	160	150	10	6.7
Резерв переоцінки	100	91	9	9.9
Нерозподілений прибуток	160	100	60	60.0
<b>Усього капіталу і резервів</b>	<b><u>620</u></b>	<b><u>491</u></b>	<b>129</b>	<b>26.3</b>
<b>Довгострокові зобов'язання</b>				
Довгострокова позика	170	50	120	240.0
<b>Усього довгострокових зобов'язань</b>	<b><u>170</u></b>	<b><u>50</u></b>	<b>120</b>	<b>240.0</b>
<b>Короткострокові зобов'язання</b>				
Кредиторська заборгованість	127	119	8	6.7
Банківський овердрафт	85	98	(13)	(13.3)
Податкова заборгованість	120	110	10	9.1
Дивіденди запропоновані	100	80	20	25.0
<b>Усього короткострокових зобов'язань</b>	<b><u>432</u></b>	<b><u>407</u></b>	<b>25</b>	<b>6.1</b>
<b>Усього власного капіталу та зобов'язань</b>	<b><u>1,222</u></b>	<b><u>948</u></b>	<b>274</b>	<b>28.9</b>

- 3.5 Приклад горизонтального аналізу з використанням фінансових звітів ВАТ “Велика компанія”.

ВАТ “Велика компанія”  
Звіт про прибутки та збитки  
за роки, що закінчилися 31 грудня 20X2 і 20X1рр.

	20X2 млн. євро	20X1 млн. євро	+ / (-) млн. євро	+ / (-) %
Чистий дохід	2,553	2,298	255	11.1
Собівартість реалізації	(1,814)	(1,609)	205	12.7
<b>Валовий прибуток</b>	<b>739</b>	<b>689</b>	<b>50</b>	<b>7.3</b>
Витрати на збут	(125)	(121)	4	3.3
Адміністративні витрати	(264)	(294)	(30)	(10.2)
<b>Прибуток від операційної діяльності</b>	<b>350</b>	<b>274</b>	<b>76</b>	<b>27.7</b>
Відсоткові доходи	25	40	(15)	(37.5)
Витрати на сплату відсотків	(75)	(25)	50	200.0
<b>Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування</b>	<b>300</b>	<b>289</b>	<b>11</b>	<b>3.8</b>
Податок на прибуток	(140)	(116)	24	20.7
<b>Чистий прибуток</b>	<b>160</b>	<b>173</b>	<b>(13)</b>	<b>(7.5)</b>

- 3.6 Обмеженням горизонтального аналізу є неможливість його використання для аналізу:
- нового підприємства;
  - підприємства, що змінило свою діяльність.

#### 4 ВЕРТИКАЛЬНИЙ АНАЛІЗ

- 4.1 Вертикальний аналіз застосовується для порівняння різних розділів і статей фінансових звітів між собою на кінець періоду (розділи і статті Балансу), чи за певний період часу (розділи і статті Звіту про прибутки та збитки і Звіту про рух грошових коштів). Кожна стаття фінансових звітів подається у відсотках до підсумкової суми активів Балансу або чистого доходу в Звіті про прибутки та збитки.
- 4.2 Вертикальний аналіз розглядає взаємозалежності між різними розділами і статтями фінансових звітів з метою виявлення незвичайних залежностей, які можуть потребувати подальшого дослідження й аналізу для встановлення їхніх можливих причин.

4.3 Приклад вертикального аналізу з використанням фінансових звітів ВАТ “Велика компанія”.

ВАТ “Велика компанія”  
Баланс  
станом на 31 грудня 2002 і 2001рр.

	20X2р. млн. євро	20X1р. млн. євро	20X2р. %	20X1р. %
<b>Активи</b>				
<b>Непоточні активи</b>				
Основні засоби	380	305	31.1	32.2
Нематеріальні активи	250	200	20.4	21.1
Інвестиції	-	25	-	2.6
<b>Усього непоточних активів</b>	<b>630</b>	<b>530</b>	<b>51.5</b>	<b>55.9</b>
<b>Поточні активи</b>				
Запаси	150	102	12.3	10.8
Дебіторська заборгованість	390	315	31.9	33.2
Короткострокові інвестиції	50	-	4.1	-
Грошові кошти та їхні еквіваленти	2	1	0.2	0.1
<b>Усього поточних активів</b>	<b>592</b>	<b>418</b>	<b>48.5</b>	<b>44.1</b>
<b>Усього активів</b>	<b>1,222</b>	<b>948</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>
<b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>				
<b>Власний капітал і резерви</b>				
Прості акції (1 євро за акцію)	200	150	16.4	15.8
Емісійний доход	160	150	13.1	15.8
Резерв переоцінки	100	91	8.2	9.6
Нерозподілений прибуток	160	100	13.1	10.6
<b>Усього капіталу і резервів</b>	<b>620</b>	<b>491</b>	<b>50.8</b>	<b>51.8</b>
<b>Довгострокові зобов'язання</b>				
Довгострокова позика	170	50	13.9	5.3
<b>Усього довгострокових зобов'язань</b>	<b>170</b>	<b>50</b>	<b>13.9</b>	<b>5.3</b>
<b>Короткострокові зобов'язання</b>				
Кредиторська заборгованість	127	119	10.4	12.6
Банківський овердрафт	85	98	6.9	10.3
Податкова заборгованість	120	110	9.8	11.6
Дивіденди запропоновані	100	80	8.2	8.4
<b>Усього короткострокових зобов'язань</b>	<b>432</b>	<b>407</b>	<b>35.3</b>	<b>42.9</b>
<b>Усього власного капіталу і зобов'язань</b>	<b>1,222</b>	<b>948</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

- 4.4 Приклад горизонтального аналізу з використанням фінансових звітів ВАТ “Велика компанія”.

ВАТ “Велика компанія”  
Звіт про прибутки та збитки  
за роки, що закінчилися 31 грудня 20X2 і 20X1рр.

	20X2р. млн. євро	20X1р. млн. євро	20X2р. %	20X1р. %
Чистий дохід	2,553	2,298	100.0	100.0
Собівартість реалізації	(1,814)	(1,609)	(71.1)	70.0)
<b>Валовий прибуток</b>	<b>739</b>	<b>689</b>	<b>28.9</b>	<b>30.0</b>
Витрати на збут	(125)	(121)	(4.9)	(5.3)
Адміністративні витрати	(264)	(294)	(10.3)	(12.8)
<b>Прибуток від операційної діяльності</b>	<b>350</b>	<b>274</b>	<b>13.7</b>	<b>11.9</b>
Відсоткові доходи	25	40	1.0	1.7
Витрати на сплату відсотків	(75)	(25)	(2.9)	(1.1)
<b>Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування</b>	<b>300</b>	<b>289</b>	<b>11.8</b>	<b>12.5</b>
Податок на прибуток	(140)	(116)	(5.5)	(5.0)
<b>Чистий прибуток</b>	<b>160</b>	<b>173</b>	<b>6.3</b>	<b>7.5</b>

- 4.5 Обмеженням застосування вертикального аналізу є неможливість його використання на підприємстві, яке змінило свою діяльність.

## 5 АНАЛІЗ ТРЕНДІВ

- 5.1 Аналіз трендів – це розширений горизонтальний аналіз. Він є важливим інструментом аналізу динаміки результатів діяльності підприємства, бюджетування та прогнозування.
- 5.2 Зміни в статтях фінансових звітів зіставляють на певні моменти часу (Баланс) чи за кілька періодів (Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів) і виявляють тенденції в їх динаміці (за допомогою графіків чи статистичних методів). Інформація про виявлені тенденції може бути використана як для аналізу відхилень статей у минулому, так і для екстраполяції їх поведінки в майбутньому (для складання прогнозів).
- 5.3 Найчастіше аналіз трендів застосовується до Звіту про прибутки та збитки для аналізу існуючих тенденцій і відхилень у результатах діяльності підприємства, а також для їхнього прогнозування.
- 5.4 Прогнози результатів діяльності можуть бути використані при підготовці бюджетів на майбутні періоди чи для оцінки бюджетів, складених на будь-якій іншій основі. Більш того, прогнози, зроблені на основі аналізу трендів, можуть бути використані для так званого “аналізу розривів у очікуваннях”, коли прогнозовані результати діяльності (наприклад, чистий прибуток) порівнюються з бажаними результатами діяльності, заснованими на очікуваннях ринку/акціонерів/керівництва. Завдання може полягати в скороченні, або, в ідеалі, усуненні розриву.
- 5.5 Нижче наведені кроки для розрахунку трендових відсотків:
- виберіть базовий рік або інший період;
  - прийміть, що значення в фінансових звітах за цей базовий період – 100%;

- в) виразити відповідне значення (відповідні значення) показника (показників) за наступні періоди у відсотках від суми базового року.

*Приклад*

*Доход підприємства (у млн. євро) за роки, що закінчилися 31 грудня, становить:*

<i>Рік</i>	<i>Чистий дохід млн. євро</i>
<i>20X0</i>	<i>6,060</i>
<i>20X1</i>	<i>7,020</i>
<i>20X2</i>	<i>7,150</i>

*Візьмемо 20X0 рік як базовий:*

<i>Рік</i>	<i>Тренд, %</i>
<i>Базовий рік 20X0</i>	<i>100.0</i>
<i>Рік 2 (7,020/6,060*100) 20X1</i>	<i>115.8</i>
<i>Рік 3 (7,150/6,060*100) 20X2</i>	<i>118.0</i>

5.6 Обмеженням аналізу трендів є неможливість його застосування для:

- а) нового підприємства;
- б) підприємства, яке змінило свою діяльність.

## 6 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ КОЕФІЦІЄНТІВ

6.1 Фінансові коефіцієнти – це потужний аналітичний інструмент, за допомогою якого користувачі фінансових звітів можуть оцінити результати діяльності підприємства порівняно з:

- а) фінансовими звітами підприємства за попередній період;
- б) бюджетами;
- в) іншими подібними підприємствами за той же період;
- г) середньогалузевими показниками.

6.2 Аналіз фінансових коефіцієнтів полягає в зіставленні одного показника фінансової звітності з іншим для розрахунку коефіцієнта, і оцінці того, чи вказує отриманий коефіцієнт на будь-які слабкі чи сильні сторони підприємства.

6.3 Ключем до одержання суттєвої інформації за допомогою даного виду аналізу є порівняння. Мається на увазі порівняння фінансових коефіцієнтів за кілька періодів у межах одного підприємства з метою визначення позитивних чи негативних тенденцій його розвитку і порівняння фінансових коефіцієнтів різних підприємств однієї сфери діяльності з метою визначення, чи підприємство, що аналізується, є кращим або гіршим, ніж середнє підприємство даної сфери діяльності.

6.4 Необхідно підкреслити, що сам собою аналіз фінансових коефіцієнтів є недостатнім для розуміння фінансових звітів підприємства і що існує інформація, яку також необхідно брати до уваги, наприклад:

- а) зміст будь-яких приміток до фінансових звітів;
- б) вік і характер активів підприємства;

- в) поточний стан і майбутній розвиток національних і закордонних ринків та ринків, на яких підприємство здійснює діяльність, недавні придбання чи продажі дочірніх компаній підприємством;
  - г) будь-які інші варті уваги деталі звітів і приміток, такі як події після дати балансу, непередбачені зобов'язання, кваліфікований звіт аудиторів, позиція підприємства щодо питань оподаткування і т. і.
- 6.5 Основні групи фінансових коефіцієнтів стосуються:
- а) рентабельності та доходності капіталу;
  - б) довгострокової платоспроможності та фінансової стабільності;
  - в) короткострокової платоспроможності і ліквідності;
  - г) ефективності (оборотності);
  - г) інвестування.

Деякі фінансові коефіцієнти, корисні для аналізу руху грошових коштів, наведені також у відповідному параграфі глави 13 “Додаткові аспекти аналізу фінансових звітів”.

**Прибутковість або рентабельність капіталу (Profitability and return on capital)**

- 6.6 Для аналізу рентабельності використовуються два основних показники Звіту про прибутки та збитки: прибуток від звичайної діяльності до оподаткування і чистий прибуток. Вважається, що краще використовувати показник прибутку від звичайної діяльності до оподаткування, ніж показник прибутку після оподаткування, тому що щорічно можуть спостерігатися незвичайні коливання сум нарахованих податків внаслідок яких-небудь зовнішніх факторів; що, проте, не впливає на первісну рентабельність операційної діяльності підприємства.

6.7 **Прибуток до оподаткування і сплати відсотків (РВІТ)**

Інша цифра прибутку, яку необхідно розрахувати, це прибуток до оподаткування і сплати відсотків (РВІТ - profit before interest and tax). Це сума прибутку, що заробило підприємство перед тим, як сплатити відсотки власникам позикового капіталу. Під позиковим капіталом звичайно розуміють довгострокові позики, такі як облігації підприємства чи середньострокові кредити банків, що наводяться в Балансі як довгострокові зобов'язання.

Таким чином, прибуток до оподаткування і сплати відсотків – це:

- а) операційний прибуток до оподаткування плюс
  - б) нараховані відсотки за довгостроковим позиковим капіталом.
- 6.8 **Прибутковість інвестованого капіталу (Return on Capital Employed)**
- Неможливо належним чином оцінити прибуток чи зростання прибутку без зіставлення їх із сумою капіталу, вкладеного для одержання даного прибутку. Одним з найбільш важливих фінансових коефіцієнтів рентабельності є коефіцієнт прибутковості інвестованого капіталу (ROCE), що показує прибуток у відсотках від суми інвестованого капіталу, який зазвичай складається з суми акціонерного капіталу і довгострокових зобов'язань:

$$ROCE = \frac{РВІТ}{\text{Average capital employed}}$$

$$\text{Прибутковість інвестованого капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток} + \text{Відсоткові витрати} + \text{Витрати на податки}}{\text{Середнє значення інвестованого капіталу}}$$

- 6.9 Коефіцієнт прибутковості інвестованого капіталу може бути використаний для:
- а) аналізу зміни коефіцієнта прибутковості інвестованого капіталу за роками;
  - б) порівняння коефіцієнтів прибутковості інвестованого капіталу різних підприємств;
  - в) порівняння коефіцієнта прибутковості інвестованого капіталу з поточними ринковими ставками відсотка на позики.

6.10 Часто здійснюють подальший аналіз коефіцієнта прибутковості інвестованого капіталу для того, щоб з'ясувати причини його значного росту чи зниження порівняно з минулим роком. Існують два фактори, які впливають на прибутковість інвестованого капіталу, обидва стосуються доходу.

**6.11 Маржа прибутку (Profit Margin)**

У підприємства може бути значна чи незначна маржа прибутку від реалізації. Наприклад, підприємство, прибуток якого складає 25 євро на кожні 100 євро реалізації, має більшу прибутковість вкладених коштів, ніж підприємство, прибуток якого становить тільки 10 євро на кожні 100 євро реалізації.

**6.12 Оборотність активів (Asset Turnover)**

Оборотність активів – це критерій того, наскільки ефективно використовуються активи підприємства для забезпечення доходу від реалізації. Наприклад, якщо є два підприємства, у кожне з яких інвестовано 100 тис. євро, але дохід від реалізації підприємства А становить 400 тис. євро на рік, а підприємства Б - тільки 200 тис. євро на рік., то при однаковій сумі інвестованого капіталу оборотність підприємства А в два рази перевищує оборотність підприємства Б. Це сприяє одержанню підприємством А більшої прибутковості від залученого капіталу, ніж підприємством Б. Оборотність активів виражається як "у стільки-то разів", тобто активи "скільки-то разів" обертаються, щоб принести річний дохід підприємства. У даному прикладі для підприємства А оборотність активів дорівнює 4, для підприємства Б – 2.

6.13 Маржа прибутку й оборотність активів, узяті разом, характеризують прибутковість інвестованого капіталу, причому коефіцієнт прибутковості інвестованого капіталу є основним коефіцієнтом, а інші два вважаються другорядними фінансовими коефіцієнтами. Взаємозв'язок між цими трьома коефіцієнтами можна виразити математично:

$$\text{Profit Margin} \times \text{Asset Turnover} = \text{ROA}$$

$$\text{Маржа прибутку} \times \text{Оборотність активів} = \text{Рентабельність активів}$$

$$\text{Маржа прибутку} \times \text{Оборотність інвестованого капіталу} = \text{Рентабельність інвестованого капіталу}$$

**6.14 Рентабельність капіталу (Return on Equity (ROE))**

Коефіцієнт рентабельності капіталу дає нам більш обмежене уявлення про капітал підприємства, ніж коефіцієнт прибутковості інвестованого капіталу, хоча він і ґрунтується на тих самих принципах.

$$ROE = \frac{\text{Net profit}}{\text{Equity}}$$

$$\text{Рентабельність капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}}$$

На практиці даний коефіцієнт широко не застосовується, оскільки існує ряд інших, корисніших, фінансових коефіцієнтів, що є кращими індикаторами доходності для акціонерів (такі як прибуток на акцію, дивіденди на акцію, доходність дивідендів і доходність акцій). Ці коефіцієнти інвестування розглядатимуться далі.

**6.15 Маржа валового прибутку (Gross Profit Margin)  
Маржа чистого прибутку (Net Profit Margin)**

Відповідно до формату Звіту про прибутки та збитки, можна розрахувати маржу валового і чистого прибутку. Одночасний розгляд цих коефіцієнтів досить інформативний з погляду ефективності управління витратами.

$$\text{Gross Profit Margin} = \frac{\text{Gross profit}}{\text{Net sales}}$$

$$\text{Net Profit Margin} = \frac{\text{Net profit}}{\text{Net sales}}$$

$$\text{Маржа валового прибутку} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Чистий дохід}}$$

$$\text{Маржа чистого прибутку} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід}}$$

**Довгострокова платоспроможність та стабільність  
(Long-term solvency and stability)**

**6.16** Існує 4 основних фінансових коефіцієнти, що заслуговують окремої уваги: коефіцієнт заборгованості, коефіцієнт фінансової залежності (gearing ratio), коефіцієнт покриття відсотків, коефіцієнт грошового потоку.

**6.17 Коефіцієнт заборгованості (Debt Ratio)**

Коефіцієнт заборгованості – це відношення сукупної заборгованості підприємства до його сукупних активів. Активи включають непоточні активи за їх залишковою вартістю плюс поточні активи. Заборгованість складається із сукупної кредиторської заборгованості незалежно від термінів її погашення. Довгострокове забезпечення і такі зобов'язання, як відстрочені податкові зобов'язання, не враховуються.

Не існує чітких рекомендацій відносно максимально прийнятної величини коефіцієнта заборгованості, однак у самому загальному випадку, значення в 50% може розглядатися як безпечний рівень заборгованості. На практиці багато підприємств успішно функціонують і з великим коефіцієнтом заборгованості, однак, проте 50 % - це досить корисний орієнтир. Також, якщо коефіцієнт заборгованості перевищує 50% і продовжує збільшуватися, вважається, що фінансовий стан підприємства з погляду структури його заборгованості погіршується.

**6.18 Коефіцієнт фінансової залежності (Gearing Ratio)**

Коефіцієнти фінансової залежності пов'язані зі структурою довгострокового капіталу підприємства. Коефіцієнт вимірює частку позикового капіталу в загальній сумі активів компанії. Його розраховують таким чином:

$$\text{Capital Gearing} = \frac{\text{Long-term debt}}{\text{Equity} + \text{Long-term debt}}$$

$$\text{Коефіцієнт фінансової залежності} = \frac{\text{Довгострокова заборгованість}}{\text{Власний капітал} + \text{довгострокова заборгованість}}$$

Сукупна довгострокова заборгованість включає залучений позиковий капітал, щодо якого існує зобов'язання на фіксовані виплати, у тому числі привілейовані акції й облігації підприємств.

6.19 Як і у випадку з коефіцієнтом заборгованості, не існує чітких рекомендацій щодо найбільш прийнятної величини коефіцієнта фінансової залежності. Підприємство з коефіцієнтом фінансової залежності, що перевищує 50%, вважається сильно залежним (відповідно, підприємство з коефіцієнтом фінансової залежності, що не перевищує 50%, вважається слабо залежним). Багато підприємств є сильно залежними, тому, якщо коефіцієнт фінансової залежності такого підприємства продовжує зростати, дуже ймовірно, що в майбутньому виникнуть труднощі із залученням додаткового позикового капіталу внаслідок високого коефіцієнта залежності.

#### 6.20 Фінансовий лівередж (Leverage)

Фінансовий лівередж - це термін, який використовується для визначення зворотного значення до коефіцієнта фінансової залежності і показує питому вагу сукупних активів, фінансованих за рахунок власного капіталу, у загальних активах, а іноді його називають відношенням власного капіталу до активів. Цей коефіцієнт розраховується в такий спосіб:

$$\text{Leverage} = \frac{\text{Equity}}{\text{Equity} + \text{Long-term debt}}$$

$$\text{Фінансовий лівередж} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Власний капітал} + \text{довгострокова заборгованість}}$$

Коефіцієнт фінансового лівереджу є дзеркальним відображенням коефіцієнта фінансової залежності.

6.21 Коефіцієнти фінансової залежності і фінансового лівереджу є спробою кількісного виміру ступеня ризику володіння простими акціями підприємства – ризику як з огляду на здатність підприємства залишитися в галузі, так і з огляду очікуваних дивідендів на прості акції підприємства.

6.22 Для сильно залежного підприємства характерні, за визначенням, великі боргові зобов'язання. Боргові зобов'язання звичайно передбачають виплату за них деякого фіксованого відсотка (чи фіксованого дивіденду, якщо борг виражений у вигляді привілейованих акцій), тобто існує встановлена (і значна) сума, що підлягає сплаті з прибутку на користь позикодавців. Частина прибутку, що залишився, може бути розподілена серед акціонерів. Таким чином, чим вище коефіцієнт фінансової залежності підприємства, тим менша сума прибутку може бути розподілена серед власників простих акцій.

#### 6.23 Коефіцієнт покриття відсотків (Interest Cover)

Коефіцієнт покриття відсотків показує, чи достатній обсяг прибутку до оподаткування і сплати відсотків має підприємство, щоб покрити видатки на відсотки, або витрати на відсотки є настільки суттєвими порівняно з прибутком підприємства, що зниження прибутку до оподаткування і сплати відсотків матиме суттєвий вплив на величину прибутку до розподілу серед власників простих акцій.

$$\text{Interest Cover} = \frac{\text{РВІТ}}{\text{Interest expenses}}$$

$$\text{Коефіцієнт покриття відсотків} = \frac{\text{Прибуток до оподаткування і сплати відсотків}}{\text{Витрати на відсотки}}$$

Коефіцієнт забезпеченості виплат відсотків, менший чи рівний 2, вважається низьким, і повинен, як мінімум, перевищувати 3; тільки в цьому випадку можна зробити висновок, що витрати на виплату відсотків складають прийнятну величину.

**Короткострокова платоспроможність і ліквідність  
(Short-term solvency and liquidity)**

- 6.24 Ліквідність – це сума коштів, яку підприємство здатне зібрати в найкоротший термін для погашення своєї заборгованості (і, можливо, для забезпечення грошових платежів у зв'язку з іншими непередбаченими обставинами). Ліквідні кошти включають:
- а) грошові кошти;
  - б) короткострокові інвестиції, що користуються попитом на ринку;
  - в) термінові депозити в банку або іншій фінансовій установі, наприклад, 6-місячний депозит у банку під високий відсоток;
  - г) торговельна дебіторська заборгованість (оскільки очікується, що дебітори погасять свою заборгованість протягом прийнятно короткого періоду часу)
  - ґ) векселя отримані (оскільки вони, як і звичайна торговельна дебіторська заборгованість, являють собою грошові кошти, очікувані до одержання протягом прийнятно короткого періоду часу).
- У підсумку, ліквідні активи – це поточні активи, що за короткий проміжок часу будуть або можуть бути конвертовані в грошові кошти, плюс безпосередньо самі грошові кошти.
- 6.25 Ліквідні активи необхідні підприємству, щоб вчасно погашати свої зобов'язання. Підприємство постійно має потребу в грошових коштах для забезпечення виплат по операційних та інших витратах своєї діяльності; таким чином, існує безупинний кругообіг грошових коштів від торговельної діяльності, починаючи з моменту надходження грошових коштів від реалізації, і закінчуючи виплатою грошових коштів для забезпечення витрат підприємства. Грошовий цикл підприємства охоплює вкладення грошових коштів і одержання їх назад внаслідок звичайної торговельної діяльності.
- 6.26 Основним у кругообігу грошових коштів є таке. Час надходження грошових потоків на підприємство і час їхнього вибуття не обов'язково збігаються з моментом реалізації продукції чи з моментом визнання її собівартості. Вибуття грошових коштів може бути відстрочене за допомогою товарного кредиту, а надходження коштів - шляхом утворення дебіторської заборгованості.
- 6.27 Період часу між закупівлею і реалізацією також впливає на грошові потоки. Якщо запаси утримуються протягом тривалого періоду часу, розрив між сплатою грошових коштів під час їх придбання й одержанням грошових коштів від їх реалізації також буде досить значним. Утримання запасів і наявність кредиторської заборгованості можна розглядати як дві причини того, чому надходження грошових коштів відстрочене. Іншими словами, якщо підприємство інвестує в робочий капітал, то сума його коштів відповідним чином зменшується.
- 6.28 Подібним чином товарний кредит, наданий постачальниками, можна розглядати як причину відстрочення вибуття грошових коштів. Ліквідність підприємства погіршиться, коли прийде час погасити його заборгованість перед постачальниками, якщо тільки в той же самий момент підприємство не одержить коштів від реалізації чи погашення дебіторської заборгованості. Коефіцієнти ліквідності і коефіцієнти оборотності робочого капіталу використовуються для оцінки ліквідності підприємства, тривалості грошового циклу й інвестицій у робочий капітал.

**6.29 Коефіцієнти ліквідності: коефіцієнт покриття і коефіцієнт швидкої ліквідності (Liquidity Ratios: Current Ratio and Quick Ratio)**

Коефіцієнта покриття – це “стандартний” тест ліквідності підприємства. Дані для його розрахунку можна взяти з Балансу:

$$\text{Current Ratio} = \frac{\text{Current assets}}{\text{Current liabilities}}$$

$$\text{Коефіцієнт покриття} = \frac{\text{Поточні активи}}{\text{Короткострокові зобов'язання}}$$

6.30 Суть даного співвідношення полягає в тому, що сума поточних активів підприємства, які в короткі терміни можливо конвертувати в грошові кошти, повинна бути достатньою для погашення у разі потреби всіх короткострокових зобов'язань підприємства. Очевидно, що коефіцієнт заборгованості, вищий за 1, вважатиметься прийнятним. У протилежному випадку існує ймовірність того, що підприємство не зможе вчасно погасити свою заборгованість. На практиці значення коефіцієнта, що перевищує 1, вважається достатнім, однак конкретна прийнятна величина показника варіюватиметься відповідно до сфери діяльності підприємства.

6.31 Далеко не всі підприємства здатні в найкоротші терміни перетворити всі свої поточні активи на грошові кошти. Зокрема, деякі виробничі підприємства можуть зберігати великі обсяги сировини для забезпечення безперервного процесу виробництва готової продукції. Така сировина може знаходитися на складах протягом досить тривалого періоду часу або призначатися для продажу у довгостроковий кредит. У подібних галузях, де оборотність запасів уповільнена, більшість товарно-матеріальних цінностей є недостатньо ліквідними активами (унаслідок тривалого кругообігу грошових коштів). З цієї причини розраховується додатковий коефіцієнт ліквідності, відомий як коефіцієнт швидкої ліквідності чи коефіцієнт “лакмусового папірця”.

6.32 Коефіцієнт швидкої ліквідності (Quick Ratio) (коефіцієнт “лакмусового папірця” (Acid Test Ratio)) обчислюють таким чином:

$$\text{Quick Ratio} = \frac{\text{Current assets} - \text{Inventory}}{\text{Current liabilities}}$$

$$\text{Коефіцієнт термінової ліквідності} = \frac{\text{Поточні активи} - \text{Запаси}}{\text{Короткострокові зобов'язання}}$$

6.33 В ідеалі, для підприємств з уповільненою оборотністю запасів даний коефіцієнт має бути не меншим за 1. Для підприємств із прискореною оборотністю запасів значення коефіцієнта може бути меншим за 1, і при цьому не передбачається, що в підприємства виникнуть які-небудь проблеми з рухом грошових коштів.

6.34 Дуже важливим є тренд цих коефіцієнтів, що дозволяє судити про поліпшення чи погіршення ліквідності підприємства. Якщо значення коефіцієнта покриття і коефіцієнта швидкої ліквідності супермаркету, що успішно функціонує протягом останніх 10 років, складало відповідно 0.52 і 0.17 (протягом усього періоду часу), то передбачається, що і далі підприємство зможе продовжувати свою діяльність з подібними значеннями коефіцієнтів ліквідності. Якщо в наступному році коефіцієнт покриття зменшиться до 0.38, а коефіцієнт швидкої ліквідності – до 0.09, то необхідно буде додаткове вивчення ситуації з ліквідністю. Відносні показники діяльності підприємства набагато важливіші, ніж абсолютні показники.

6.35 Значення коефіцієнтів покриття і термінової ліквідності можуть бути більшими, ніж це необхідно. Значні залишки запасів і дебіторської заборгованості можуть свідчити про те, що підприємство надмірно інвестує в робочий капітал, тобто відволікає з кругообігу більше грошових коштів, ніж це необхідно. Така ситуація свідчить про неефективне управління або дебіторською заборгованістю (кредитною політикою), або запасами.

### Коефіцієнти ефективності (оборотності)

#### 6.36 Дебіторська заборгованість (Receivables)

Грубою оцінкою середньої тривалості періоду, необхідного покупцям для оплати своїх боргів перед підприємством, є строк погашення дебіторської заборгованості.

Приблизний середній строк погашення дебіторської заборгованості розраховується таким чином:

$$\text{Debtors' Days Ratio} = \frac{\text{Average trade receivables}}{\text{Чистий дохід}} \times 365$$

$$\text{Строк погашення дебіторської заборгованості} = \frac{\text{Середня торговельна дебіторська заборгованість}}{\text{Чистий дохід}} \times 365$$

Сума доходу визначається на підставі показника доходу від реалізації зі Звіту про прибутки та збитки. Сума торговельної дебіторської заборгованості не обов'язково дорівнює сукупній дебіторській заборгованості в Балансі, яка може включати передоплати і неторговельну дебіторську заборгованість. Сума торговельної дебіторської заборгованості може бути уточнена при будь-якому аналізі сукупної дебіторської заборгованості у Примітках до фінансових звітів.

#### 6.37 Оцінка строку погашення дебіторської заборгованості є дуже приблизною і необхідно пам'ятати про можливий вплив на неї таких факторів, як:

- можливе надмірне завищення/заниження дебіторської заборгованості в Балансі порівняно зі "звичайним" рівнем дебіторської заборгованості, характерної для підприємства;
- дохід від реалізації в Звіті про прибутки та збитки наведений без урахування податків з обороту (на додану вартість), а дебіторська заборгованість у Балансі – з урахуванням таких податків. Таким чином, ми не порівнюємо подібне з подібним;
- реалізація звичайно здійснюється за "нормальних кредитних умов" зі строком платежу 30 днів. Період погашення дебіторської заборгованості, що значно перевищує 30 днів, може свідчити про неефективне управління грошовими коштами підприємства. Однак деякі підприємства з метою залучення покупців можуть застосовувати більш тривалий термін кредиту. Зокрема, значні залишки дебіторської заборгованості можуть бути характерні для підприємств, які здійснюють експортні операції, і, таким чином, середній строк погашення дебіторської заборгованості для них може істотно перевищувати 30 днів.

Напрямок змін строку погашення з часом є досить непоганим показником. Якщо строк погашення дебіторської заборгованості з року в рік збільшується, то це може свідчити про неефективний кредитний контроль на підприємстві (і потенційно, про неефективність керівництва підприємством).

#### 6.38 Строк оборотності запасів (Inventory Turnover Period)

Ще один коефіцієнт, строк оборотності запасів, заслуговує розрахунку. Це показник, який можна одержати з опублікованих фінансових звітів, що вказує на середню кількість днів, протягом яких підприємство утримує запаси. Як і у випадку з середнім строком погашення дебіторської заборгованості, даний показник є дуже приблизним, однак може бути корисним при проведенні порівнянь за різні роки. Строк оборотності запасів розраховується таким чином:

$$\text{Inventory Days Ratio} = \frac{\text{Average inventory}}{\text{Cost of sales}} \times 365$$

$$\text{Строк оборотності запасів} = \frac{\text{Середні запаси}}{\text{Собівартість реалізації}} \times 365$$

- 6.39 Цей коефіцієнт є ще одним індикатором активності комерційної діяльності. Якщо строк оборотності запасів від періоду до періоду збільшується, то це може свідчити про:
- а) зниження торговельної активності;
  - б) накопичення запасів; можна припустити, що інвестиції в запаси стають непомірними.
- 6.40 У підсумку, чим вище оборотність запасів, тим краще. Однак необхідно враховувати такі аспекти політики підприємства щодо збереження запасів:
- а) час виконання замовлень;
  - б) сезонні коливання замовлень;
  - в) альтернативне використання складських приміщень;
  - г) надані знижки при гуртових закупівлях;
  - г) імовірність псування й старіння запасів.
- 6.41 Якщо ми додамо строк оборотності запасів до строку погашення дебіторської заборгованості, то одержимо період, що характеризує швидкість перетворення запасів на грошові кошти. І тому строк оборотності запасів і строк погашення дебіторської заборгованості дають нам подальше уявлення про ліквідність підприємства.

- 6.42 **Строк погашення кредиторської заборгованості (Accounts Payable Payment Period)**  
Строк погашення кредиторської заборгованості розраховується за формулою:

$$\text{Accounts Payable Payment Period} = \frac{\text{Average trade payables}}{\text{Cost of sales}} \times 365$$

$$\text{Строк погашення кредиторської заборгованості} = \frac{\text{Середня торговельна кредиторська заборгованість}}{\text{Собівартість реалізації}} \times 365$$

Оскільки показник закупівель у фінансових звітах, що публікуються, зустрічається рідко, то як наближене значення використовується собівартість реалізації. Строк погашення кредиторської заборгованості досить часто допомагає оцінити ліквідність підприємства; ріст показника свідчить про недостатність довгострокового фінансування чи неефективне управління поточними активами, що призводить до надлишкового використання товарних кредитів, росту банківських овердрафтів і т.п.

**Коефіцієнти інвестування (Shareholders' investment ratios)**

- 6.43 Це коефіцієнти, на основі яких акціонери та інші інвестори можуть оцінити вартість і якість інвестицій у прості акції підприємства. До них відносяться:
- а) прибуток на акцію;
  - б) дивіденд на одну акцію;
  - в) покриття дивіденду;
  - г) коефіцієнт ціна/прибуток;
  - г) дивідендний доход.

Вартістю інвестицій у прості акції компаній, що зареєстровані на фондових біржах, є їхня ринкова вартість, і таким чином, коефіцієнти інвестування слід обчислювати не тільки на підставі фінансових звітів, але й ринкових цін, що включаються безпосередньо до розрахунку коефіцієнтів ціна/прибуток і дивідендного доходу.

**6.44 Прибуток на акцію (Earnings Per Share)**

Можна розрахувати прибутковість кожної простої акції за рік. Прибуток на акцію є сумою чистого прибутку за період у розрахунку на кожну просту акцію, що знаходиться в обігу протягом повного періоду або його частини.

$$\text{EPS} = \frac{\text{Net profit attributable to ordinary shareholders}}{\text{Average number of ordinary shares}}$$

$$\text{Прибуток на акцію} = \frac{\text{Прибуток до розподілу серед акціонерів}}{\text{Середня кількість простих акцій}}$$

**6.45 Дивіденд на акцію та покриття дивіденду (Dividend Per Share and Dividend Cover)**

Показник дивіденду на акцію в відповідній валюті говорить сам за себе та, безсумнівно, є об'єктом інтересу для акціонерів.

6.46 Коефіцієнт покриття дивіденду показує, у скільки разів у поточному році прибуток на акцію перевищує дивіденд на акцію.

$$\text{Dividend Cover} = \frac{\text{EPS}}{\text{Net dividend per share}}$$

$$\text{Покриття дивіденду} = \frac{\text{Прибуток на акцію}}{\text{Дивіденд на акцію}}$$

Коефіцієнт показує, яка частина прибутку від звичайної діяльності за рік, доступної для розподілу серед акціонерів, була виплачена (чи оголошена до виплати) у вигляді дивідендів, а яка частина залишиться в підприємства для забезпечення майбутнього росту. Покриття дивіденду, рівне 2, означає, що 50% прибутку до розподілу було виплачено у вигляді дивідендів, а 50 % залишилося у вигляді нерозподіленого прибутку для забезпечення майбутньої діяльності підприємства. Нерозподілений прибуток – це важливе джерело фінансових ресурсів для більшості підприємств, тому покриття дивіденду в деяких випадках може бути досить високим.

6.47 Значна зміна коефіцієнта покриття дивідендів між двома звітними періодами заслуговує окремого розгляду. Наприклад, якщо коефіцієнт покриття дивідендів різко знизився в звітному році порівняно з попереднім, це може бути наслідком того, що прибуток підприємства зменшився, але рада директорів з метою задоволення очікувань акціонерів прийняла рішення виплатити дивіденди, принаймні, у тому ж розмірі, що й у попередньому році.

**6.48 Коефіцієнт ціна акції до прибутку на акцію (Price Earning (P/E) Ratio)**

Коефіцієнт ціна/прибуток показує відношення поточної ціни акції підприємства до прибутку на акцію.

$$\text{P/E Ratio} = \frac{\text{Share price}}{\text{EPS}}$$

$$\text{Коефіцієнт ціна/прибуток} = \frac{\text{Ціна акції}}{\text{Прибуток на акцію}}$$

Високе значення коефіцієнту свідчить про значний ступінь впевненості акціонерів у підприємстві та його майбутньому, наприклад, у рості прибутку, а невисокий коефіцієнт ціна/прибуток - про значне зниження цієї впевненості акціонерів.

Коефіцієнт ціна/прибуток одного підприємства можна порівняти з коефіцієнтами ціна/прибуток:

- а) інших підприємств з тієї ж сфери діяльності;
- б) інших підприємств незалежно від сфери діяльності.

#### 6.49 Дивідендний дохід (Dividend Yield)

Дивідендний дохід - це дивіденди на акції підприємства, які очікує одержати акціонер.

$$\text{Dividend Yield} = \frac{\text{Dividend per share}}{\text{Current market value of share (ex-div)}}$$

$$\text{Дивідендний дохід} = \frac{\text{Дивіденд на акцію}}{\text{Поточна ринкова вартість акцій за вирахуванням оголошених дивідендів}}$$

Дивіденд на одну акцію береться рівним дивіденду на одну акцію за попередній період, ціна акції не включає право на нещодавно оголошений дивіденд.

Акціонери зацікавлені як у зростанні дивідендного доходу, так і зростанні капіталу. Очевидно, що дивідендний дохід є важливим показником виконання зобов'язань перед акціонерами.

#### 6.50 Обмеження фінансових коефіцієнтів

Фінансові коефіцієнти корисні тільки тоді, коли дані, на яких вони базуються, і інформація, з якою вони зіставляються, є достовірними. Необхідно пам'ятати, що фінансові коефіцієнти ґрунтуються на історичних даних, що може призвести до переключення оцінки фінансових результатів діяльності.

Приклад аналізу коефіцієнтів  
ВАН "Велика компанія"

Коефіцієнт	Формула	20X2р.	20X1р.
<b>Прибутковість або рентабельність капіталу</b>			
ROCE	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків і \%}}{\text{Інвестований капітал}} \times 100$	$\frac{375}{790} \times 100 = 47.5\%$	$\frac{314}{541} \times 100 = 58.0\%$
Маржа валового прибутку	$\frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Чистий дохід}} \times 100$	$\frac{739}{2,553} \times 100 = 28.9\%$	$\frac{689}{2,298} \times 100 = 30.0\%$
Маржа чистого прибутку	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід}} \times 100$	$\frac{160}{2,553} \times 100 = 6.3\%$	$\frac{173}{2,298} \times 100 = 7.5\%$
Оборотність активів	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Активи}}$	$\frac{2,553}{1,222} = 2.1$	$\frac{2,298}{948} = 2.4$
ROE	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}} \times 100$	$\frac{160}{620} \times 100 = 25.8\%$	$\frac{173}{491} \times 100 = 35.2\%$
<b>Довгострокова платоспроможність</b>			
Коефіцієнт заборгованості	$\frac{\text{Сукупна заборгованість}}{\text{Сукупні активи}} \times 100$	$\frac{602}{1,222} \times 100 = 49.2\%$	$\frac{457}{948} \times 100 = 48.2\%$
Коефіцієнт фінансової залежності	$\frac{\text{Довгострокова заборгованість}}{\text{Власний капітал + Довгострокова заборгованість}} \times 100$	$\frac{170}{620+170} \times 100 = 21.5\%$	$\frac{50}{491+50} \times 100 = 9.2\%$

Лівередж	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Власний капітал} + \text{Довгострокова заборгованість}} \times 100$	$\frac{620}{620+170} \times 100 = 78.5\%$	$\frac{491}{491+50} \times 100 = 90.8\%$
Коефіцієнт покриття відсотків	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків та \%}}{\text{Витрати на відсотки}}$	$\frac{375}{75} = 5.0$	$\frac{314}{25} = 12.6$

#### Короткострокова платоспроможність та ліквідність

Коефіцієнт покриття	$\frac{\text{Поточні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	$\frac{592}{432} = 1.37$	$\frac{418}{407} = 1.03$
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{Поточні активи} - \text{Запаси}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	$\frac{442}{432} = 1.02$	$\frac{316}{407} = 0.77$
Коефіцієнт ліквідності	$\frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	$\frac{2}{432} = 0.005$	$\frac{1}{407} = 0.002$

#### Коефіцієнти ефективності

Строк погашення дебіторської заборгованості	$\frac{\text{Торговельна дебіторська заборгованість}}{\text{Чистий дохід}} \times 365$	$\frac{390}{2,553} \times 365 = 55.8$	$\frac{315}{2,298} \times 365 = 50.0$
Оборотність дебіторської заборгованості	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Торговельна дебіторська заборгованість}}$	$\frac{2,553}{390} = 6.5$	$\frac{2,298}{315} = 7.3$
Строк оборотності запасів	$\frac{\text{Запаси}}{\text{Собівартість реалізації}} \times 365$	$\frac{150}{1,814} \times 365 = 30.2$	$\frac{102}{1,609} \times 365 = 23.1$
Оборотність запасів	$\frac{\text{Собівартість реалізації}}{\text{Запаси}}$	$\frac{1,814}{150} = 12.1$	$\frac{1,609}{102} = 15.8$
Строк погашення кредиторської заборгованості	$\frac{\text{Торговельна кредиторська заборгованість}}{\text{Закупівлі}} \times 365$	$\frac{127}{1,814} \times 365 = 25.6$	$\frac{119}{1,609} \times 365 = 27.0$
Оборотність кредиторської заборгованості	$\frac{\text{Закупівлі}}{\text{Торговельна кредиторська заборгованість}}$	$\frac{1,814}{127} = 14.3$	$\frac{1,609}{119} = 13.5$
Грошовий цикл	Строк погашення дебіторської заборгованості + Строк оборотності запасів - Строк погашення кредиторської заборгованості	$55.8 + 30.2 - 25.6 = 60.4$	$50.0 + 23.1 - 27.0 = 46.1$

#### Коефіцієнти інвестування

Прибуток на акцію (ПНА)	$\frac{\text{Чистий прибуток} - \text{привілейовані дивіденди}}{\text{Середня кількість простих акцій в обігу}}$	$\frac{160}{200} = 0.8$	$\frac{173}{150} = 1.15$
Дивіденди на акцію	$\frac{\text{Дивіденди на прості акції}}{\text{Середня кількість простих акцій в обігу}}$	$\frac{100}{200} = 0.5$	$\frac{80}{150} = 0.53$
Покриття дивіденду	$\frac{\text{Прибуток на акцію}}{\text{Чисті дивіденди на просту акцію}}$	$\frac{160}{100} = 1.6$	$\frac{173}{80} = 2.16$

Коефіцієнт ціна акції до прибутку на акцію	$\frac{\text{Ціна акції ПНА}}{\text{ПНА}}$	$\frac{1.8}{0.8} = 2.25$	$\frac{2.00}{1.15} = 1.7$
Дивідендний дохід	$\frac{\text{Дивіденд на акцію}}{\text{Ціна акції}}$	$\frac{0.5}{1.8} = 0.28$	$\frac{0.53}{2.00} = 0.27$

**Припущення**

1. Середня кількість простих акцій в обігу дорівнює 150,000,000 в 20X1р. і 200,000,000 в 20X2р.
2. Слід розглядати Собівартість реалізації як Закупівлі.
3. Ринкова ціна акції дорівнює 2 євро у 20X1р. і 1.8 євро у 20X2р.

**Вправа 1**

Компанія "Тарквін" займається гуртовим продажем комп'ютерних ігор. Будучи фінансовим контролером компанії, Ви розрахували ряд коефіцієнтів за роки, що закінчилися 31.12.20X6р. і 31.12.20X7р. Ви також маєте інформацію про середньогалузеві показники, необхідні для порівняння. У період з 20X6р. до 20X7р. змін у рівні цін не спостерігалось. Ви розрахували такі коефіцієнти:

	20X7р.	20X6р.	Середньогалузеві показники 20X7р.
Прибутковість інвестованого капіталу (ROCE)	19%	19%	19%
Прибутковість власного капіталу (ROOE)	24%	21%	16%
Маржа валового прибутку	23%	25%	20%
Маржа чистого прибутку	14%	12%	9%
Лівередж	45%	51%	65%
Коефіцієнт покриття	1.6	1.8	1.4
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0.8	0.8	0.8
Строк погашення дебіторської заборгованості	32 дні	26 днів	29 днів
Строк погашення кредиторської заборгованості	63 дні	42 дні	42 дні
Оборотність запасів	68 днів	72 дні	72 дні

Прокоментуйте ступінь важливості цих коефіцієнтів, висвітлюючи їхній вплив на стратегію управління підприємством у 20X7р. і в наступні роки. Ваші коментарі повинні бути викладені з погляду акціонерів.

## ГЛАВА 19

# ДОДАТКОВІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

### 1 АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

- 1.1 Було доведено, що прибуток не завжди повною мірою і достовірно відображає картину операцій, здійснюваних підприємством. Прибуток, зазначений у фінансових звітах підприємства, навіть може ввести в оману осіб, яким ці звіти були надані для ознайомлення.

Акціонери можуть вважати, що, якщо чистий прибуток підприємства становить, скажемо, 100,000 євро, то це і є та сума, яку вони можуть дозволити собі виплатити як дивіденди. Якщо підприємство не має досить грошових коштів для продовження господарської діяльності, а також для виплати дивідендів, очікування акціонерів можуть виявитися марними.

Працівники підприємства можуть вважати, що, якщо підприємство отримує прибуток, то в наступному році воно може платити їм більшу заробітну плату. Така точка зору може виявитися невірною: можливість платити більшу заробітну плату залежить від наявності достатньої кількості грошових коштів.

- 1.2 Продовження діяльності підприємства залежить не стільки від його прибутку, скільки від його спроможності погашати свої борги, коли настає строк платежу. Дані платежі можуть включати такі статті Звіту про прибутки та збитки, як придбання матеріалів, виплату заробітної плати, відсотків, податків, а також інвестування в нові основні засоби і своєчасне повернення позикового капіталу.
- 1.3 Звіт про рух грошових коштів є невід'ємною частиною фінансової звітності підприємства. Усі підприємства можуть надати корисну інформацію про грошові потоки, тому що всі вони відчувають потребу в грошових коштах, незалежно від характеру їхньої діяльності, за допомогою якої вони заробляють доход. Отже, при складанні Звіту про рух грошових коштів усі підприємства повинні дотримуватися МСБО 7.
- 1.4 Метою Звіту про рух грошових коштів є розкриття інформації про спроможність підприємства генерувати грошові кошти чи їхні еквіваленти, а також потреби підприємства в грошових коштах. Інформація про грошові кошти та їхні еквіваленти за попередні періоди наведена в Звіті про рух грошових коштів у розрізі грошових потоків від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.
- 1.5 Звіти про рух грошових коштів слід використовувати разом з іншими фінансовими звітами. Виходячи з цих звітів, користувачі можуть правильно оцінити зміни в чистих активах, фінансовий стан підприємства (його ліквідність і платоспроможність), а також

спроможність підприємства пристосовуватися до нових обставин, змінюючи суми й період руху грошових коштів.

- 1.6 Звіти про рух грошових коштів дають можливість підвищити зіставність фінансових звітів, тому що вони не піддаються впливу різних методів обліку, використовуваних для однакового виду операцій чи подій.
- 1.7 Інформація про рух грошових коштів за попередні періоди може використовуватися для визначення суми, періодичності і достовірності майбутніх грошових потоків. Прогноз щодо грошових коштів може перевірятися в міру появи фактичних показників. Можна проаналізувати співвідношення між прибутком і грошовими потоками та оцінити його вплив на зміну цін.
- 1.8 Грошові потоки значно легше зрозуміти як концепцію. Основні переваги використання касової бази обліку руху грошових коштів (як грошових потоків за попередні періоди, так і прогнозованих) включають таке:
  - а) концентрація уваги на спроможності підприємства створювати грошові кошти;
  - б) велика універсальність поняття “рух грошових коштів” порівняно з поняттям “прибуток”, що залежить від методів і принципів обліку;
  - в) краще задоволення потреб усіх користувачів Звіту про рух грошових коштів. Наприклад, кредитори (які надають довгострокові і короткострокові кредити) більш зацікавлені в спроможності підприємства повернути їм грошові кошти, ніж у його рентабельності. Якщо прибуток може показувати, що, можливо, грошові кошти є в наявності, то облік руху грошових коштів надає більш недвозначну інформацію про грошові кошти;
  - г) надання досконалішої основи для порівняння результатів діяльності різних підприємств у вигляді звітності про рух грошових коштів, ніж традиційна звітність про прибуток;
  - г) більш легке прогнозування руху грошових коштів порівняно з прогнозуванням прибутку;
  - д) більш легка перевірка звітів, складених за касовою базою, ніж звітів, складених на основі принципу нарахування;
  - е) дальший контроль прогнозів шляхом використання звітів про відхилення фактичних грошових потоків від їхнього прогнозу.
- 1.9 Три основних області, де звіт про рух грошових коштів надає інформацію, що відсутня в інших звітах, включають:
  - а) співвідношення між прибутком і грошовими коштами може бути чітко простежено і проаналізовано відповідним чином;
  - б) надання чіткішої картини ліквідності підприємства при висвітленні питань управління ліквідними ресурсами;
  - в) відображення фінансового надходження й вибуття грошових коштів, а не проста зміна резервів.
- 1.10 Одним з важливих моментів, який слід зазначити в зв'язку з вищевказаним, є той факт, що невірно намагатися оцінити стан чи прогнозувати закриття підприємства, що звітує, винятково на основі одного єдиного показника. Під час аналізу даних про рух грошових коштів слід порівнювати не тільки грошові потоки й прибуток, але також і самі грошові потоки між собою протягом якогось періоду часу (скажемо, від трьох до п'яти років).
- 1.11 Грошові кошти не є синонімом прибутку, що визначається щорічно, також слід пам'ятати, що поведінка прибутку і грошових потоків може бути зовсім різною. Прибуток регулюється за допомогою нарахувань, передоплати, а також шляхом створення

забезпечення й інших облікових коригувань. Це не застосовується до грошових коштів, тому цифрові показники грошових коштів занадто неоднорідні для проведення порівняння. Слід відрізнити цю неоднорідність і тренди, що можуть виникнути згодом.

- 1.12 Співвідношення між прибутком і рухом грошових коштів може значно змінюватися. Зверніть увагу, що успішні підприємства не завжди відображали в звітах прибуток, який перевищує рух грошових коштів від операційної діяльності. Подібним чином проблемні підприємства можуть мати операційні грошові потоки, що перевищують відображений в звіті прибуток. Цінність проведення такого порівняння полягає у визначенні того, наскільки отриманий прибуток конвертується у необхідні грошові кошти.
- 1.13 Не так важливий прибуток, як спроможність підприємства стабільно конвертувати його у грошові кошти. Цей процес слід оцінювати протягом періоду, що перевищує один рік. Щоби вирішити, чи успішно підприємство, що звітує, перетворило свої надходження на грошові кошти, необхідно порівняти грошові потоки з прибутком за той самий період.
- 1.14 Показники руху грошових коштів також повинні розглядатися з погляду їхнього співвідношення між собою протягом часу. Форма залежності руху грошових коштів може визначатися шляхом порівняння операційних грошових коштів та фінансових потоків, зокрема, позикових коштів, з метою встановлення ступеня залежності підприємства, що звітує, від зовнішнього фінансування.
- 1.15 Іноді може бути корисним вивчення інших співвідношень, наприклад, таких:
  - а) співвідношення операційного та інвестиційного грошових потоків з грошовим покриттям кожної інвестиції;
  - б) порівняння інвестиції з розподілом, щоб визначити зіставність загального відтоку грошових коштів з відтоком, призначеним безпосередньо інвестору;
  - в) порівняння відтоку коштів на сплату податку з операційним грошовим потоком за мінусом інвестиційного потоку, що дозволить визначити податкову ставку на підставі грошових коштів.

1.16 Нижче наведений Звіт про рух грошових коштів ВАТ “Велика компанія”.

ВАТ “Велика компанія” Звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 20X2р. (в мільйонах євро)		
	20X2р.	20X1р.
<i>Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності</i>		
Чистий прибуток до сплати податків	300	289
Коригування:		
Амортизація	90	110
Відсотковий дохід	(25)	(40)
Витрати на відсотки	75	25
Збитки від продажу основних засобів	13	-
Прибуток від продажу довгострокових інвестицій (Збільшення)/зменшення запасів	(5)	-
(Збільшення)/зменшення дебіторської заборгованості	(48)	(22)
Збільшення/(зменшення) кредиторської заборгованості	(75)	(50)
Збільшення/(зменшення) кредиторської заборгованості	<u>8</u>	<u>26</u>
<i>Грошові кошти, отримані від операційної діяльності</i>	333	338
Відсотки отримані	25	40
Відсотки сплачені	(75)	(25)
Дивіденди сплачені	(80)	(60)
Податок на прибуток сплачений	<u>(130)</u>	<u>(56)</u>
<i>Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності</i>	73	237
<i>Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності</i>		
Сплата за придбані основні засоби	(201)	(55)
Сплата за придбані нематеріальні активи	(50)	(50)
Надходження від продажу основних засобів	32	-
Надходження від продажу довгострокових інвестицій	<u>30</u>	-
<i>Чистий рух грошових коштів від інвестиційної діяльності</i>	(189)	(105)
<i>Рух грошових коштів від фінансової діяльності</i>		
Випуск акцій	60	-
Довгостроковий кредит	<u>120</u>	-
<i>Чистий рух грошових коштів від фінансової діяльності</i>	<u>180</u>	<u>      </u>
Чисте збільшення грошових коштів та їх еквівалентів	64	132
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок періоду	(97)	(229)
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду	<u>(33)</u>	<u>(97)</u>

1.17 Операційна діяльність

Підприємство використовувало непрямий метод розрахунку чистого руху грошових коштів від операційної діяльності. Чистий рух грошових коштів зменшився на 164 млн. євро, незважаючи на той факт, що операційний прибуток збільшився на 76 млн. євро.

До основних причин того, що відбулося, можна віднести таке:

- а) збільшення як запасів, так і дебіторської заборгованості, що може вимагати подальшого дослідження цього випадку;
- б) більш високе значення сплаченого відсотка, що можливо очікувався, виходячи зі збільшення довгострокового кредиту, хоча слід також мати на увазі, що рівень банківського овердрафта значно низився;
- в) числове значення сплаченого податку значно вище, ніж у попередньому році. Це можливо, тому що був досить низький рівень нерозподіленого прибутку на початок року, і, за припущеннями, оподатковуваний прибуток у 20X0р. був значно нижчим, ніж у наступні роки.

1.18 Інвестиційна діяльність

Протягом року інвестиції в основні засоби перевищили показник минулого року в чотири рази. Також цього року були отримані надходження від продажу основних засобів та інвестицій, що допомогло знизити чистий рівень вибуття грошових коштів.

Інвестиції в нематеріальні активи залишилися на тому ж рівні, що й торік.

1.19 Фінансова діяльність

Протягом року підприємство збільшило свій довгостроковий капітал частково завдяки випуску нових акцій (60 млн. євро), а частково – завдяки одержанню нового довгострокового кредиту (120 млн. євро).

Щорічно спостерігається ріст сплачених і оголошених дивідендів. Фактично це відображено в грошовому потоці від операційної діяльності, що є дозволеним альтернативним підходом відповідно до МСБО 7.

1.20 У цілому, можна сказати, що підприємство правильно зробило, скоротивши рівень своєї короткострокової заборгованості більше, ніж на половину. Приріст коштів і їхніх еквівалентів, проте, знизився, у той час, коли підприємство продовжує розширюватися і все більше залежить від довгострокових кредиторів.

## 2 КОЕФІЦІЄНТИ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1 Найкорисніші коефіцієнти руху грошових коштів підрозділяються на дві основні категорії: коефіцієнти результатів діяльності і коефіцієнти достатності.

2.2 Серед першої категорії, коефіцієнтів результатів діяльності, найбільш корисними є такі:

- а) відношення руху грошових коштів від операційної діяльності до доходу;
- б) надходження грошових коштів від активів;
- в) надходження грошових коштів на власний капітал;
- г) рух грошових коштів на акцію.

Ці коефіцієнти виводяться за допомогою простої заміни в коефіцієнтах “чистого прибутку” “рухом грошових коштів від операційної діяльності” у Звіті про рух грошових коштів для того, щоб не замінювати ці коефіцієнти, а доповнити їх.

2.3 Серед другої категорії, коефіцієнтів достатності, найбільш корисними є такі:

- а) рух грошових коштів від операційної діяльності;
- б) покриття боргу;
- в) покриття відсотків;
- г) реінвестування;
- ґ) виплата дивідендів;
- д) інвестиційна і фінансова діяльність.

2.4 Перелік, наданий нижче, підсумовує обчислення і цілі коефіцієнтів руху грошових коштів.

<u>Коефіцієнти руху грошових коштів</u>	<u>Обчислення</u>	<u>Цілі коефіцієнтів</u>
<b>Коефіцієнти результатів діяльності</b>		
Відношення руху грошових коштів від операційної діяльності до доходу	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Доход}} \times 100$	Грошові кошти, генеровані кожною грошовою одиницею доходу
Надходження грошових коштів від активів	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Сукупні активи}} \times 100$	Грошові кошти, генеровані всіма активами
Надходження грошових коштів на власний капітал	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності до сплати дивідендів}}{\text{Власний капітал}}$	Грошові кошти, генеровані з ресурсів власників
Рух грошових коштів на акцію	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності до сплати дивідендів}}{\text{Кількість акцій}}$	Рух грошових коштів від операційної діяльності на акцію
<b>Коефіцієнти достатності</b>		
Рух грошових коштів від операційної діяльності	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Короткострокові зобов'язання}}$	Здатність погашати короткострокові зобов'язання чистими грошовими коштами від операційної діяльності
Покриття боргу	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Короткострокові фінансові зобов'язання}}$	Здатність погашати короткострокові фінансові зобов'язання грошовими коштами від операційної діяльності
Покриття відсотків	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності} + \text{Сплачені відсотки} + \text{Сплачені податки}}{\text{Сплачені відсотки}}$	Здатність погашати зобов'язання Підприємства
Реінвестування	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Вибуття грошових коштів на непоточні активи}}$	Здатність фінансувати придбання непоточних активів від операційної діяльності
Виплата дивідендів	$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності до виплати дивідендів}}{\text{Вибуття грошових коштів на виплату дивідендів}}$	Здатність фінансувати дивіденди від операційної діяльності

Інвестиційна і фінансова діяльність	Рух грошових коштів від операційної діяльності <u>до виплати дивідендів</u> Вибуття грошових коштів на інвестиційну і фінансову діяльність, включаючи дивіденди	Здатність придбавати активи погашати борги, розподіляти грошові кошти між власниками
-------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------

Ілюстрація аналізу коефіцієнтів рух грошових коштів ВАТ “Велика компанія”

### Коефіцієнти результатів діяльності

а) Відношення руху грошових коштів від операційної діяльності до доходу:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів} \times 100}{\text{Чистий дохід}}$$

$$20X2 = \frac{73}{2,553} \times 100 = 2,9\%$$

$$20X1 = \frac{237}{2,298} \times 100 = 10,3\%$$

б) Надходження грошових коштів від активів:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності} \times 100}{\text{Сукупні активи}}$$

$$20X2 = \frac{73}{1,222} \times 100 = 6,0\%$$

$$20X1 = \frac{237}{948} \times 100 = 25,0\%$$

в) Надходження грошових коштів до сплати дивідендів на власний капітал:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Власний капітал}}$$

$$20X2 = \frac{73 + 80}{620} \times 100 = 24,7\%$$

$$20X1 = \frac{237 + 60}{491} \times 100 = 60,5\%$$

г) Рух грошових коштів на акцію:

Формула: 
$$\frac{\text{Операційний рух грошових коштів до виплати дивідендів}}{\text{Кількість акцій}}$$

$$20X2 = \frac{73 + 80}{200} = \underline{\underline{€0,8}}$$

$$20X1 = \frac{237 + 60}{150} = \underline{\underline{€2,0}}$$

Навіть при наявності цих коефіцієнтів неможливо отримати всю необхідну інформацію, тому що в ідеалі слід використовувати середню вартість сукупних активів та власного капіталу або середньозважену вартість акціонерного капіталу. Використовуючи показники Балансу, які відомі для кожного року, ми, принаймні, порівнюємо подібне з подібним.

Усі з наведених вище коефіцієнтів результатів діяльності вказують на значне відхилення в результатах діяльності, що може стати джерелом занепокоєності з боку керівництва, а також з боку інших користувачів.

### Коефіцієнти достатності

а) Рух грошових коштів від операційної діяльності:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Короткострокові зобов'язання}}$$

$$20X2 = \frac{73}{432} = \underline{\underline{0,2}}$$

$$20X1 = \frac{237}{407} = \underline{\underline{0,6}}$$

б) Покриття боргу:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Короткострокові фінансові зобов'язання}}$$

$$20X2 = \frac{73}{85} = \underline{\underline{0,9}}$$

$$20X1 = \frac{237}{98} = \underline{\underline{2,4}}$$

в) Покриття відсотків:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності} + \text{сплачені відсотки} + \text{сплачений податок на прибуток}}{\text{Сплачені відсотки}}$$

$$20X2 = \frac{73 + 75 + 130}{75} = \underline{\underline{3,7}}$$

$$20X1 = \frac{237 + 25 + 56}{25} = \underline{\underline{12,7}}$$

г) Реінвестування:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності}}{\text{Вибуття грошових коштів на непоточні активи}}$$

$$20X2 = \frac{73}{189} = 0,4$$

$$20X1 = \frac{237}{105} = 2,3$$

г) Виплата дивідендів:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності до виплати дивідендів}}{\text{Вибуття грошових коштів на виплату дивідендів}}$$

$$20X2 = \frac{73 + 80}{80} = 1,9$$

$$20X1 = \frac{237 + 60}{60} = 5,0$$

д) Інвестиційна і фінансова діяльність:

Формула: 
$$\frac{\text{Рух грошових коштів від операційної діяльності до виплати дивідендів}}{\text{Вибуття грошових коштів на інвестиційну і фінансову діяльність, включаючи дивіденди}}$$

$$20X2 = \frac{73 + 80}{189 + 80 + 180} = 0,4$$

$$20X1 = \frac{237 + 60}{105 + 60 + 0} = 1,8$$

Як і у випадку з коефіцієнтами результатів діяльності, на підставі усього вищевикладеного можна зробити висновок про стан підприємства, що погіршується. Проте, слід пам'ятати, що ми розглядаємо тільки результати за два роки. Для формування правдивої картини про стан підприємства необхідно простежити його протягом більш тривалого періоду. З якоїсь причини коефіцієнти за останній рік могли бути винятково високими, і слід було б провести порівняння зі станом подібних (за розміром) підприємств однієї галузі.

### 3 АНАЛІЗ ЗМІН У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

3.1 Звіт про зміни у власному капіталі розкриває структуру власного капіталу на початок і кінець періоду і характер змін кожної складової частини капіталу, що відбулися за період.

Аналіз Звіту про зміни у власному капіталі корисно починати з огляду структури складових частин капіталу, а потім провести аналіз характеру змін, що відбулися протягом року.

Структура може включати види випущених акцій, інші кошти та резерви підприємства. У деяких випадках ці складові частини не виділяються безпосередньо в Балансі, отже, Звіт

про зміни у власному капіталі чи відповідні частини приміток до фінансових звітів можуть бути єдиним джерелом, де відображена вся структура капіталу. Більш того, не всі доходи і прибутки включаються до Звіту про прибутки та збитки, тому що деякі з них відображені тільки в Звіті про зміни у власному капіталі.

Нижче пропонується короткий опис складових частин капіталу.

### 3.2 Акціонерний капітал

Цей компонент може включати прості чи привілейовані акції, якщо це стосується корпорації, чи еквівалент такої інформації для підприємств, що не мають акціонерного капіталу (наприклад, партнерства). Прості і привілейовані акції розрізняють, виходячи з прав і пільг, властивих їм. Як правило, привілейовані акції мають більше пільг з точки зору розподілу дивідендів або розміщення активів під час ліквідації підприємства. При цьому привілейовані акції не надають своїм власникам права участі в голосуванні, пов'язаному з прийняттям рішень щодо звичайної діяльності підприємства.

Докладна інформація про склад акціонерного капіталу може бути викладена в Звіті про зміни у власному капіталі або в примітках до фінансових звітів. Акціонерний капітал збільшується, коли власники роблять внески в господарську діяльність (у грошовій чи натуральній формі) і зменшується при поверненні таких внесків.

### 3.3 Емісійний дохід

Цей дохід стосується перевищення грошей/ майна, отриманого при випуску акцій, над їхньою номінальною вартістю. Як правило, акції мають номінальну вартість (чи загальну ціну – суму, зазначену на акціях). Якщо інвестори платять більше номінальної вартості, різниця показується окремо як емісійний дохід, що надалі може використовуватися для дуже обмежених цілей.

### 3.4 Резерви переоцінки і переведення

Ці статті є результатами переоцінки чи перерахунку активів, які відображаються безпосередньо в капіталі. Отже, резерви, призначені для переоцінки активів, виникають при переоцінці активів підприємства (до ринкової вартості); це збільшення додається до капіталу і є нереалізованим прибутком (збитком). Такий прибуток (збиток) у майбутні періоди стане доходом (витратою) при вибутті активів. Резерви переведення активів виникають у результаті переведення фінансової звітності закордонного дочірнього підприємства у валюту підприємства, що звітує (чи материнської компанії). Такий резерв перерахунку активів також є нереалізованим прибутком (збитком), який включається до Звіту про прибутки та збитки при вибутті закордонних господарських одиниць. Ці резерви носять кумулятивний характер і, отже, не можна, виходячи зі Звіту про зміни у власному капіталі поточного року, робити висновок, що існуючий позитивний резерв обов'язково стане прибутком у майбутніх періодах, тому що він може бути компенсований майбутніми бухгалтерськими записами, що відображають негативне значення резервів.

### 3.5 Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)

Як випливає з назви, дана сума є загальною сумою нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) за всі попередні періоди, включаючи поточний період. Загалом, ця сума, якщо вона є прибутком, може бути використана для виплати дивідендів та інших відрахувань.

## 4 ВИКОРИСТАННЯ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

4.1 Примітки є невід'ємною частиною фінансових звітів підприємства. Однак вони часто переглядаються, тому що носять технічний характер, і часто друкуються дрібним шрифтом. Примітки являють собою бухгалтерський спосіб докладного викладу чи пояснення статей основних звітів. Інформацію, що має відношення до конкретних положень фінансових звітів, можна пояснювати з точки зору якісних показників, а додаткові дані кількісного характеру можна використовувати для розширення обсягу інформації, наданої у фінансових звітах. У примітках також можна пояснювати обмеження, що передбачені фінансовими угодами. Хоча примітки можуть носити технічний характер і бути важкими для розуміння, вони надають користувачу фінансових звітів важливу інформацію.

#### 4.2 Облікові політики

Як правило, примітки розташовують в такому порядку, щоб вони могли допомогти користувачам у розумінні фінансових звітів і порівнянні їх з фінансовими звітами інших підприємств.

Облікові політики повинні бути розкриті в першій примітці чи в окремому розділі “Огляд важливих облікових політик”, що передує приміткам до фінансових звітів. Огляд важливих облікових політик містить відповіді на такі питання: який метод нарахування амортизації основних засобів використовується? Який метод оцінки застосовується до товарно-матеріальних запасів? Яку політику нарахування амортизації нематеріальних активів слід проводити? Яким чином витрати на збут відображаються в цілях фінансових звітів? і т. і.

У розділі “Огляд важливих облікових політик” слід надавати детальну інформацію про будь-яку зміну облікових політик, яку слід ретельно вивчити для визначення, чи використовує підприємство консервативну чи ліберальну практику обліку. Наприклад, амортизація нематеріальних активів протягом 20 років (максимально припустимий період амортизації для нематеріальних активів згідно з МСБО 38) або амортизація основних засобів протягом незвичайно тривалого періоду вважаються прогресивними. З іншого боку, використання оцінки товарно-матеріальних запасів методом ЛІФО в період інфляції, як правило, розглядається, як дотримання консервативної практики.

Розкриття іншої загальної й основної інформації включає наступне.

#### 4.3 Товарно-матеріальні запаси

У фінансових звітах необхідно вказувати базу оцінки товарно-матеріальних запасів (менша з двох оцінок – собівартості чи ринкової вартості) і метод визначення собівартості (ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості і т. і.). Виробничі підприємства повинні надавати інформацію про склад товарно-матеріальних запасів (готову продукцію, незавершене виробництво, сировину і матеріали) в Балансі чи в окремій таблиці в примітках. Незвичайні чи важливі фінансові угоди, що відносяться до товарно-матеріальних запасів, які можуть вимагати розкриття інформації, включають операції з пов'язаними сторонами, угоди про фінансування виробництва продукції, зобов'язання фірм щодо замовлень, надання товарно-матеріальних запасів як застави і т. і.

#### 4.4 Основні засоби

Необхідно визначити базу оцінки основних засобів, яка звичайно є історичною собівартістю активів. Слід розкривати інформацію про застави, арешти майна й інші зобов'язання стосовно цих активів. Щодо амортизації, у фінансових звітах і примітках необхідно розкрити таку інформацію: 1) витрати на амортизацію за період; 2) залишки за основними класами активів, що зношуються; 3) накопичена амортизація як за основними класами активів, що зношуються, так і її загальна сума на дату балансу; 4) загальний опис методу чи методів, які використовуються для розрахунку амортизації основних класів активів, що зношуються.

#### 4.5 Вимоги кредиторів

Як правило, інвестор вважає надзвичайно корисним визначення характеру і суми вимог кредиторів. Однак у розділі “Зобов'язання” Балансу основні види прострочених зобов'язань відображаються узагальнено. У додаткових примітках, що стосуються таких зобов'язань, надається додаткова інформація про те, яким чином підприємство фінансує свої операції, витрати, які воно може понести в майбутньому, і дані про час і суму майбутнього вибуття грошових коштів.

#### 4.6 Вимоги акціонерів

Багато підприємств у своїх Балансах указують кількість акцій, дозволених і випущених в обіг за номінальною вартістю щодо кожного виду акцій. Такі дані також можуть бути надані в примітці. Крім цього, велика частина звичайного розкриття інформації про капітал у примітках відноситься до невиконаних контрактів, що може вплинути на різні вимоги утримувачів залишкового капіталу; це, наприклад, інформація про існування випущених опціонів на акції, про конвертовані облігації, що знаходяться в обігу, і привілейованих акціях, що підлягають викупу. Крім того, необхідно інформувати

інвесторів капіталу про певні види обмежень, що діють у цей час. Звичайно ці види обмежень включають суму прибутку, призначену для розподілу у вигляді дивідендів.

#### 4.7 Умовні обставини і зобов'язання

Підприємство може зустрітися з умовними обставинами, пов'язаними з прибутками та збитками, інформація про які не розкрита у фінансових звітах. Ці умовні обставини включають судові позови, борги й інші зобов'язання, можливе оподаткування, перегляд державних контрактів, продаж дебіторської заборгованості з правом регресу і т. і. Крім того, слід розкривати інформацію про зобов'язання, що відносяться до обмежень дивідендів, договорів купівлі-продажу, контрактів хеджування та трудових договорів.

#### Вправа 1

Зміни до “Положення про порядок здійснення платежів до Пенсійного фонду при проведенні деяких видів операцій” набрали чинності 22 червня 2001р. Зокрема, внески, що відраховуються до Пенсійного фонду з вартості деяких видів продукції, повинні обчислюватися відповідно до фіксованої процентної ставки в гривнях.

Підприємство Х не зробило перерахунку збору до Пенсійного фонду зі своєї продукції, що зберігається на складі на дату набрання чинності змін до Положення. Ймовірно, що підприємству Х треба буде сплатити цей збір до Пенсійний фонду. На 31 грудня 2001р. сума можливого платежу до Пенсійного фонду становила 1.4 млн. грн.

1. Що, як мінімум, повинне було зробити керівництво підприємства щодо вищевказаної інформації, оскільки фінансові звіти були складені за рік, який закінчувався 31 грудня 2001р.?
2. Якщо керівництво підприємства вважає, що ймовірність погашення зобов'язання перед Пенсійним фондом становить більш 50%, то як це вплине на фінансові звіти (Баланс і Звіт про прибутки та збитки)?

Баланс: \_\_\_\_\_ - збільшення/ зменшення

Баланс: \_\_\_\_\_ - збільшення/ зменшення

Звіт про прибутки

та збитки: \_\_\_\_\_ - збільшення/ зменшення

3. Чи зміниться загальна сума активів, а також загальна сума власного капіталу і зобов'язань, якщо вимоги згаданого Положення будуть визнані?
4. Зобов'язання перед Пенсійним фондом можна розглядати як умовне чи як короткострокове (у випадку, якщо ймовірність погашення перевищує 50%). Зверніть увагу, як вплине визнання зобов'язань перед Пенсійним фондом короткостроковим зобов'язанням, на такі коефіцієнти:

Коефіцієнти	Зміна (збільшення, зменшення, відсутність змін)
Коефіцієнт покриття = Поточні активи/ Короткострокові зобов'язання	
Коефіцієнт заборгованості = Сукупна заборгованість/ Сукупні активи	
Оборотність активів = Чистий дохід/ Активи	
Рентабельність капіталу (ROE) = Чистий прибуток/ Власний капітал	

#### 4.8 Події після дати балансу

Інформацію про суттєві події чи операції, які виникають після дати балансу, але до випуску фінансових звітів, слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо за своїм характером вони не вимагають коригування фінансової звітності, але можливо, зможуть уплинути на думку користувача про фінансовий стан підприємства, наприклад, руйнування основних непоточних активів після закінчення року.

#### 4.9 Операції з пов'язаними сторонами

Операції з пов'язаними сторонами виникають, коли підприємство здійснює операції, в яких одна з сторін-учасниць має можливість суттєво впливати на політику іншої сторони, або в яких сторона, які не є учасником цієї операції, має можливість суттєво впливати на політику обох сторін. Неможливо припустити, що операції, до яких залучені зв'язані сторони, будуть здійснюватися як операції між незалежними сторонами через можливу відсутність обов'язкових для цього умов конкурентних, вільних ринкових відносин. Такі операції, як запозичення чи позичання грошей під занадто низький чи високий відсоток, продаж нерухомості за ціною, що значно відрізняється від її оціненої вартості, обмін негрошовими активами й операції, у яких беруть участь підприємства "одноденки", припускають участь у них пов'язаних сторін.

Очікується, що підприємство поінформує про економічну суть, а не про юридичну форму операцій, і розкриє відповідну інформацію:

- а) характер відносин між сторонами;
- б) опис операцій (включаючи операції без установленної ціни, безоплатні операції) за звітний період;
- в) суми, що підлягають виплаті пов'язаними сторонами на дату балансу.

#### 4.10 Погрішності, помилки і незаконні дії

Погрішності визначаються як ненавмисні помилки, тоді як викривлення є навмисним перекручуванням фінансових звітів. При виявленні погрішностей і помилок у фінансовому звіті їх слід виправити.

Незаконні дії охоплюють такі питання, як незаконна політична діяльність, підкуп, хабарництво й інші порушення законів та законодавчих актів. У таких ситуаціях бухгалтер/аудитор повинний оцінювати достатність розкриття інформації у фінансових звітах. Наприклад, якщо доход отриманий у результаті незаконної дії, що вважається важливою з точки зору фінансового звіту, цю інформацію слід розкривати.

- 4.11 Не існує загального чи встановленого методу аналізу приміток. Однак, інформація, що міститься в примітках, не слід пропускати. Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів дає користувачам додаткову кількісну і якісну інформацію, не включену в Баланс, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів і Звіт про зміни у власному капіталі.

## 5 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ДЛЯ РІЗНИХ ГРУП КОРИСТУВАЧІВ

- 5.1 У МСБО 1 указується, що фінансові звіти загального призначення є звітами, які повинні задовольняти потреби користувачів, що знаходяться в такому положенні, що не можуть вимагати звітів, складених відповідно до їх конкретних інформаційних потреб. Тому в МСБО пропонується така концептуальна основа фінансових звітів, що зможе найбільше повно задовольнити інформаційні потреби всіх груп користувачів.

Основні групи користувачів фінансових звітів включають:

- а) керівництво;
- б) інвесторів;
- в) кредиторів;
- г) регулюючі органи.

Аналіз фінансових звітів, проведений керівництвом, у першу чергу стосується окремих елементів діяльності підприємства. Використовуючи даний підхід, керівництво може

планувати, оцінювати і контролювати операції в межах підприємства. Керівництво, як правило, може одержати будь-яку необхідну йому інформацію про операції підприємства зі спеціалізованих звітів. Воно використовує дану інформацію при прийнятті важливих рішень, таких, як, наприклад, розширення чи скорочення обсягу операцій, хто зі співробітників буде звільнений при скороченні персоналу і т. і. Однак, основним питанням, до якого ми повертаємо увагу, є не спеціалізовані звіти, що складаються бухгалтерами для керівництва, а потреба в інформації осіб поза підприємством.

Як правило, при аналізі фінансових звітів інвестори, кредитори і регулюючі органи концентрують свою увагу на підприємстві в цілому. Не маючи можливості вимагати надання спеціалізованих звітів, зовнішні користувачі повинні покладатися на інформацію, викладену у фінансових звітах загального призначення, опублікованих підприємством. Ці звіти включають Баланс, Звіт про прибутки і та збитки, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів і примітки, які додаються до фінансових звітів.

Користувачі фінансових звітів мають приділяти особливу увагу приміткам і фінансовому огляду, наданому керівництвом у річних звітах. Ця невід'ємна частина річного звіту дає можливість ознайомитися зі сферою господарської діяльності підприємства, результатами операцій, ліквідністю і капіталом підприємства і даними про територіальні, географічні і господарські сегменти. Більш того, у цьому розділі висвітлюються економічні перспективи і точки зору, що можуть бути корисні для використання аналітиками при розгляді можливої майбутньої рентабельності (прибутковості) підприємства.

Як було зазначено в попередньому розділі, аналіз фінансових звітів передбачає застосування аналітичних прийомів і методів до фінансових звітів та інших відповідних даних з метою одержання корисної інформації. Дана інформація може розкрити взаємозв'язок між даними і загальним напрямком змін у цих даних, що дає можливість оцінити результати діяльності підприємства за минулі періоди і його сьогоденній фінансовий стан. Дана інформація показує результат чи наслідки попередніх рішень керівництва. Крім того, аналітики використовують інформацію для складання прогнозів, що можуть безпосередньо впливати на рішення, прийняті користувачами фінансових звітів.

Сьогоднішні і потенційні інвестори зацікавлені в майбутній спроможності підприємства заробляти прибуток, тобто в його рентабельності (прибутковості). Ці інвестори хочуть спрогнозувати майбутні дивіденди і зміни ринкової ціни звичайних акцій підприємства. Оскільки здається, що дивіденди і зміни цін знаходяться під впливом прибутку, інвестори можуть прогнозувати майбутній прибуток. Інформація про прибуток підприємства за минулі періоди є логічним відправним пунктом складання прогнозів майбутнього прибутку.

Кредитори більше зацікавлені в прогнозуванні платоспроможності підприємства, ніж його прибутковості. Ліквідність підприємства впливає на його короткострокову платоспроможність. Ліквідність підприємства являє собою володіння підприємством такими ліквідними активами, як грошові кошти й інші активи, що легко перетворюються на грошові кошти. Якщо підприємство повинне погасити короткостроковий борг у найближчому майбутньому, то йому потрібні ліквідні активи для здійснення платежів. Наприклад, банк, до якого звернулися з проханням про продовження підприємству кредиту на 90 днів, захоче ознайомитися з припустимою короткостроковою ліквідністю підприємства. Звичайно, припустима спроможність підприємства повернути кредит протягом 90 днів може ґрунтуватися, принаймні, частково, на його минулій спроможності погашення боргів.

Кредитори, які надають довгострокові кредити, зацікавлені в довгостроковій платоспроможності підприємства, що звичайно визначається співвідношенням активів і зобов'язань підприємства. Як правило, ми вважаємо підприємство платоспроможним, якщо його активи перевищують зобов'язання таким чином, що підприємство має позитивний акціонерний капітал. Чим більше активи в порівнянні з зобов'язаннями, тим вище довгострокова платоспроможність підприємства. Отже, активи підприємства повинні значно зменшитися до того моменту, коли його зобов'язання перевищать активи і зроблять це підприємство неплатоспроможним.

Регулюючі органи аналізують фінансові звіти підприємства для того, щоби переконатися в тому, що в процесі своєї діяльності підприємство не робило шахрайства, незаконних дій і т. і. Фінансові звіти підприємства аналізуються також у статистичних цілях.

Як правило, фінансові звіти підприємства підлягають аналізу кількох видів. Усі ці види аналізу ґрунтуються на порівнянні чи визначенні співвідношення даних, що підвищують корисність або практичну цінність облікової інформації. Наприклад, знання інформації, що чистий дохід підприємства за минулий рік становив 100 000 євро, саме по собі може бути чи не бути корисною інформацією. Її корисність до деякої міри підвищується, коли ми знаємо, що чистий дохід за попередній рік становив 25 000 євро, і ще більше підвищується, якщо ми знаємо обсяги продажів і вартість активів підприємства. Такі порівняння і співвідношення можна виразити в такий спосіб:

- а) абсолютне збільшення і зменшення сум певної статті в одному періоді в порівнянні з іншим;
- б) процентне співвідношення збільшення і зменшення сум певної статті в одному періоді в порівнянні з іншим;
- в) процентне співвідношення суми по узятим окремо статтях і загальній сумі;
- г) трендовий відсоток;
- ґ) фінансові коефіцієнти.

## 5.2 Концепція креативного обліку

Креативна методика обліку означає, що керівництво підприємства обирає обліковий підхід, який дозволяє показувати у звітах бажану картину. Отже, рішення користувачів цих звітів можуть суттєво відрізнятись.

Це є можливим, завдяки тому, що:

- а) стандарти обліку дозволяють робити вибір (базового чи дозволеного альтернативного облікового підходу);
- б) можуть застосовуватися різні принципи обліку;
- в) використовуються облікові оцінки (строк корисної експлуатації активу, резерв безнадійних боргів і т. і.);
- г) при складанні фінансових звітів застосовується судження (із приводу можливості погасити дебіторську заборгованість, застаріння запасів, і т. і.)

## 5.3 Приклади креативної методики обліку (політики й оцінки) включають:

- а) вибір методів (ФіФО, ЛіФО чи методу середньозваженої вартості при оцінці запасів;
- б) вибір методу амортизації активів (прямолінійний метод амортизації чи метод зменшеного залишку);
- в) визначення строку корисної експлуатації активу, що може значно впливати на Звіт про прибутки та збитки за поточний період;
- г) використання облікових оцінок при визначенні прибутку;
- ґ) ухвалення рішення про те, проводити чи ні переоцінку непоточних активів.



# ГЛАВА 20

## РІШЕННЯ ДО ВПРАВ

### 1 ГЛАВА 1

#### Вправа 1

Переваги	Проблеми
Інвесторам легше оцінювати можливості інвестицій в різних країнах	Різні національні регуляторні бази
Удосконалюється контроль над національними підрозділами багатонаціональних корпорацій	Різні мови
Спрощується процедура консолідації фінансових звітів багатонаціональними корпораціями	Різні методики обліку та звітності
Доступ до більш дешевих джерел фінансування на світових ринках	Надання пріоритету при складанні звітності певній групі користувачів (як правило, акціонерам та кредиторам)
Передача досвіду провідних країн світу щодо бухгалтерського обліку та звітності країнам, що розвиваються	Різні етапи розвитку професійних бухгалтерських організацій в різних країнах
Відстеження відповідності загальній ефективності та результативності	

### 2 ГЛАВА 2

#### Вправа 1

Відповідно до Концептуальної основи МСБО і МСБО 1 “Подання фінансових звітів” при складанні фінансових звітів керівництву слід оцінювати спроможність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Фінансові звіти слід складати на основі безперервної діяльності, якщо тільки керівництво не збирається ліквідувати або припиняти діяльність, або не має реальної альтернативи таким діям. Якщо фінансові звіти складені на основі безперервності діяльності підприємства, то припущення нарахування буде застосовуватися.

Концепція нарахування потребує визнання доходів і витрат у періоді, коли вони були зароблені або понесені. Якщо доходи або витрати, пов’язані з певною операцією, відповідають наступному періоду, тоді відповідні доходи і витрати слід визнавати у

наступному періоді. Однак з цього правила можуть бути виключення. Наприклад, підприємство може побажати затвердити касову базу обліку.

Оскільки доход визнається тільки у тому випадку, коли існує ймовірність отримання підприємством економічних вигод, пов'язаних з операцією, то внаслідок високого рівня невизначеності може вимагатися визнання доходу на касовій базі. В даному випадку припущення безперервності використовується, в той час, як припущення нарахування не застосовується. Однак при недоречності припущення безперервності діяльності підприємства нарахування не слід використовувати. Відсутність безперервності означає, що "наступний період" не настане, і тому всі доходи та витрати слід визнавати у поточному періоді. Якщо підприємство ліквідується, застосування припущення нарахування буде обмеженим або стане неможливим.

## Вправа 2

- а) Оскільки підприємство Б не передало підприємству А ніяких ризиків і винагород, то за своєю сутністю операція не вважається продажем. Доход від реалізації не слід відображати в обліку підприємства Б, доки товар не буде проданий третій стороні. Запаси, передані підприємству А, слід класифікувати як запаси на консигнації.
- б) Продаж не слід визнавати, доки підприємство А не повідомить підприємству Б, що товари доставлені кінцевому покупцю.
- в) Основними ризиками є:

кредитний ризик (підприємство А не має зобов'язань з виплат грошових коштів підприємству Б, доки не отримає грошових коштів від своїх покупців);

ризик того, що товари можуть бути не проданими.

## Вправа 3

Звіти надають справедливий та правдивий погляд, коли:

- В. вони правдиво відображають фінансовий стан підприємства, що є достатнім для користувачів звітів, щоб прийняти відповідне судження.

## Вправа 4

Усі ствердження неприйнятні. Уцінка застарілих запасів необхідна за концепціями обачності і відповідності. Якщо амортизація не нараховується, тоді припускається, що протягом звітного року строк корисної експлуатації не скорочується (що неможливо). Відмова від нарахування амортизації порушує концепції відповідності та обачності. МСБО 38 вимагає списання витрат на дослідження в тому році, в якому вони були понесені. Не створення резерву сумнівних боргів порушить принципи обачності, відповідності і зіставності.

## Вправа 5

Ствердження помилкове. Придбаний актив слід відображати в обліку підприємства А за первісною собівартістю для підприємства А. Первісна собівартість в цьому випадку включатиме ціну придбання, включаючи мито на імпорт і податки на придбання, що не відшкодовуються, а також будь-які витрати, безпосередньо пов'язані з доставкою активу та приведенням його в робочий стан; будь-які торговельні знижки вираховуються при визначенні ціни придбання.

### Вправа 6

1. Г. Утримання достатньої кількості прибутку для забезпечення того, щоб чисті активи на кінець періоду підтримувалися хоча б на рівні суми активів на початок періоду
2. Б. Оцінки прибутку

### Вправа 7

Стаття	Визнається у випадку				Визнається у	
	Майбутніх економічних вигод		Ймовірності достовірної оцінки		Балансі	Звіті про прибутки та збитки
	надходження	вибуття	існує	не існує		
Актив	+	-	+	-	+	-
Зобов'язання	-	+	+	-	+	-
Доход	+	-	+	-	-	+
Витрати	-	+	+	-	-	+

### Вправа 8

Основні переваги і недоліки концептуальної основи

Переваги	Недоліки
а) Концептуальна основа є формою теоретичної основи для визначення, які події слід обліковувати, яким чином їх слід оцінювати та як слід донести їх до користувача	а) Фінансові звіти призначені для різних користувачів. Немає впевненості у тому, що може бути розроблена єдина концептуальна основа, яка задовольнить усіх користувачів
б) Якщо існує погоджена концептуальна основа, організація, яка встановлює стандарти, виступає як дизайнер, який моделює облікові правила на основі погоджених основних принципів	б) Беручи до уваги різноманітність вимог користувачів, може існувати потреба у різноманітності бухгалтерських стандартів, призначених для різних цілей (і з різними принципами як основою цих стандартів)
в) Існування концептуальної основи запобігає виникненню можливих розбіжностей і невідповідностей в основних принципах	в) Не ясно, наскільки концептуальна основа сприяє полегшенню розробки та впровадженню стандартів, ніж ця ж задача виконувалася б без концептуальної основи
г) Концептуальна основа може також захищати тих, хто встановлює стандарти, від політичного тиску різних зацікавлених сторін	г) В обмеженій кількості випадків може існувати конфлікт між концептуальною основою і вимогами бухгалтерських стандартів
ґ) Концептуальна основа створює середовище фінансової звітності, в якому керуються загальними принципами, а не конкретними правилами	
д) Завдяки концептуальній основі деякі стандарти можуть концентруватися на звіті про прибутки та збитки, у той час, коли інші можуть бути пов'язані з оцінкою чистих активів (баланс)	

### 3 ГЛАВА 3

#### Вправа 1

Припущення щодо покращання формату балансу такі:

- а) Застосувати відповідну класифікацію поточних або непоточних активів і зобов'язань;
- б) Об'єднати однотипні статті (такі, як обладнання і верстати у наданому прикладі);
- в) Розділити і подати окремо поточні і непоточні активи і зобов'язання;
- г) Перенести резерв сумнівних боргів із зобов'язань до активів (що зменшує підсумок активів на €8 000);
- г) На початок балансу винести валюту фінансової звітності і рівень одиниці точності (тисячі);
- д) Розкрити в балансі порівняльну інформацію щодо попереднього періоду для всієї числової інформації (МСБО 1.38).

ВАТ "Успіх"  
Баланс  
станом на 31 грудня 2003р.  
(у тис. євро)

#### АКТИВИ

##### Непоточні активи

Основні засоби	432	
Гудвіл	80	
Інші нематеріальні активи	26	
Інвестиції, наявні для продажу	<u>40</u>	
		578

##### Поточні активи

Запаси	220	
Торговельна дебіторська заборгованість	167	
Інші поточні активи	162	
Гроші та грошові еквіваленти	<u>100</u>	
		<u>649</u>
<b>АКТИВИ, ВСЬОГО</b>		<b><u>1,227</u></b>

#### ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

##### Власний капітал

Акціонерний капітал: (€10 x 15 000 акцій)	150	
Інші резерви	150	
Нерозподілений прибуток	<u>193</u>	
		493

##### Непоточні зобов'язання

Довгострокові позики		500
----------------------	--	-----

##### Поточні зобов'язання

Торговельна та інша заборгованість	140	
Поточні податкові зобов'язання	59	
Дивіденди до сплати	<u>35</u>	
		<u>234</u>
<b>КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ВСЬОГО</b>		<b><u>1,227</u></b>

4 ГЛАВА 4

Вправа 1

ВАТ "Оскар"  
Звіт про прибутки та збитки  
за рік, який закінчився 31 грудня 2003р.  
(у тисячах євро)

Доход	5,000
Собівартість реалізації (165+2,027-167)	(2,025)
Валовий прибуток	2,975
Інший дохід	600
Витрати на збут (60+400+50+92)	(602)
Адміністративні витрати (90+800)	(890)
Фінансові витрати	(24)
Прибуток до сплати податків	2,059
Витрати на сплату податку на прибуток	(270)
Чистий прибуток за рік	1,789
Дивіденди (575+1,120)	(1,695)
Нерозподілений прибуток за рік	<u>94</u>

Було вибрано метод класифікації витрат за функціональним призначенням саме тому, що необхідна інформація про запаси, витрати на виплати працівникам, т.і. не є доступною для використання методу класифікації за характером витрат.

5 Глава 5

Вправа 1

ВАТ "Тут і там"  
Звіт про зміни у власному капіталі  
за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р.  
(у тисячах євро)

	Акціонерний капітал	Емісійний доход	Резерв переоцінки	Нерозподілений прибуток	Усього
Баланс станом на 31 грудня 20X2р.	1,000	1,065	3,000	980	6,045
Зміни в обліковій політиці				(320)	(320)
Скоригований залишок	1,000	1,065	3,000	660	5,725
Уцінка землі			(45)		(45)
Перевищення дооцінок нерухомості над уцінками			291		291
Чистий прибуток, не визнаний у Звіті про прибутки та збитки			246		246
Чистий прибуток за рік				490	490
Дивіденди				(185)	(185)
Випуск акціонерного капіталу	400	1,100			1,500
Передача реалізованих прибутків			(680)	680	
Залишок на 31 грудня 20X3р.	<u>1,400</u>	<u>2,165</u>	<u>2,566</u>	<u>1,645</u>	<u>7,776</u>

NB: вважається, що перевищення дооцінок нерухомості у розмірі €10,000 відображається у прибутку за рік, який становив €490,000 за завданням.

ВАТ "Тут і там"  
Звіт про визнані прибутки та збитки  
за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р.  
(у тисячах євро)

	20X3
Дооцінки нерухомості	291
Перевищення дооцінок землі над уцінками	<u>(45)</u>
Чистий прибуток, не визнаний у Звіті про прибутки та збитки	246
Чистий прибуток за рік	<u>490</u>
Усього визнаних прибутків та збитків	<u>736</u>

(Вплив змін облікової політики – (320) внизу графі з порівняльною інформацією)

Метою звіту про визнання прибутків та збитків - відобразити всі прибутки та збитки, що отримані підприємством протягом періоду.

Зі звіту про прибутки та збитки виключаються статті, які, як припускалось, не були реалізовані, наприклад, переоцінки, які безпосередньо відображаються у резервах капіталу. Проте ці статті можуть становити достатньо значні суми. Тому МСБО 1 заохочує підприємства складати додатковий звіт для того, щоб виділити ці статті.

З наданих нижче двох звітів видно, що вони відрізняються, тому що дивіденди не відображені у Звіті про визнані прибутки та збитки. Дивіденди є розподілом прибутку, а не збитками. Акціонерний капітал і емісійний дохід також не включені до Звіту про визнані прибутки та збитки.

Тільки за допомогою включення дійсних прибутків та збитків, а не усього, що може змінити чисті активи, надає цьому звіту можливість відповідати своєму призначенню, більше, ніж Звіту про зміни у власному капіталі.

При використанні Звіт про визнані прибутки та збитки є первісним звітом і тому має займати своє місце серед фінансових звітів. Відповідно до цього підходу підприємству слід надавати у примітках:

- а) операції з капіталом між власниками і виплати власникам;
- б) залишок нерозподіленого прибутку або непокритого збитку на початок періоду, на дату балансу і його зміна за період;
- в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожну зміну окремо.

Другий підхід, який застосовуються багатьма країнами, це формат у вигляді таблиці, в якій узгоджується кожний елемент власного капіталу на початок і кінець періоду.

Зусилля щодо покращання подання інформації у звітах мають за мету забезпечити користувачів інформацією, корисною для прийняття рішень.

## 6. ГЛАВА 6

### Вправа 1

Порівняння підходів до Звіту про прибутки та збитки і Звіту про рух грошових коштів (в євро)

Звіт про прибутки та збитки				Звіт про рух грошових коштів			
	Грудень	Січень	Лютий		Грудень	Січень	Лютий
Реалізація	-	1,500	-	Реалізація	-	-	1,500
Запаси на початок		(1,000)					
Придбання	1,000			Закупки		(1,000)	
Запаси на періоду	(1,000)						
Валовий прибуток		500					
Витрати		(400)		Витрати		(300)	(100)
Прибуток		100		Рух грошових коштів		(1,300)	1,400

## Вправа 2

### ВАТ "Ласкаво просимо"

Звіт про рух грошових коштів за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р.  
(в євро)

#### Рух грошових коштів від операційної діяльності

Грошові кошти, отримані від замовників (54,000 - 6,700)	47,300
Грошові кошти, сплачені постачальникам (31,000 - 2,500)	(28,500)
Грошові кошти, сплачені працівникам або від їх імені	(15,000)
Грошові кошти від операційної діяльності	3,800
Сплачені відсотки (4,800 x 11/12)	(4,400)
<i>Чисті грошові кошти від операційної діяльності</i>	(600)

#### Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності

Сплата за придбані основні засоби	(40,000)
<i>Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності</i>	(40,000)

#### Рух грошових коштів від фінансової діяльності

Надходження від довгострокового кредиту	60,000
Передоплата боргу	(6,000)
Надходження від випуску акцій	50,000
<i>Надходження чистих грошових коштів від фінансової діяльності</i>	104,000
Чисте збільшення залишків грошових коштів	63,400
Залишки грошових коштів на 31.12.X2	-
Залишки грошових коштів на 31.12.X3	63,400

### Вправа 3

Звіт про рух грошових коштів  
ВАТ "День Святого Валентина"  
за рік, який закінчився 31 грудня 20X3р.  
(в тис. євро)

<b>Рух грошових коштів від операційної діяльності</b>	
Чистий прибуток до сплати податків	87
Коригування:	
Амортизація	42
Витрати на сплату відсотків	<u>8</u>
Прибуток до змін в робочому капіталі	137
Збільшення торговельної та іншої дебіторської заборгованості (168-147)	(21)
Збільшення запасів (214-210)	(4)
Збільшення торговельної кредиторської заборгованості (136-121)	<u>15</u>
Грошові кошти від операційної діяльності	127
Сплачені відсотки	(8)
Сплачений податок на прибуток (28 + 31 – 39)	<u>(20)</u>
<i>Чисті грошові кошти від операційної діяльності</i>	99
<b>Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності</b>	
Придбання основних засобів (628 +42-514 –110+100)	<u>(146)</u>
<i>Чисті грошові кошти, які використовуються в інвестиційній діяльності</i>	(146)
<b>Рух грошових коштів від фінансової діяльності</b>	
Надходження від випуску акціонерного капіталу (250+70-200-60)	60
Надходження від випуску облігацій	30
Дивіденди сплачені*	<u>(22)</u>
<i>Чисті грошові кошти, які використовуються у фінансовій діяльності</i>	<u>68</u>
<b>Чисте збільшення грошових коштів та їх еквівалентів</b>	21
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти на початок періоду</b>	<u>(14)</u>
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду</b>	<u>7</u>

\*Це може також бути відображеним як рух грошових коштів від операційної діяльності

#### Вправа 4

Переваги:	Недоліки:
<b>Прямий метод</b>	
Надає інформацію, яка може бути корисною при оцінці майбутніх потоків грошових коштів та відсутня при використанні непрямого методу.	Зв'язок між чистим прибутком і рухом грошових коштів від операційної діяльності не носить такого явного характеру, як при застосуванні непрямого методу.
Інформація про основні види валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів може бути отримана з облікових записів підприємства.	
Необхідна банкам, фондовим біржам і т.і.	

Переваги	Недоліки
<b>Непрямий метод</b>	
Зв'язок між чистим прибутком і рухом грошових коштів від операційної діяльності носить прозорий характер.	Чисті грошові кошти від операційної діяльності визначаються шляхом коригування чистого прибутку або збитку.
	Не надає інформації, яка може бути корисною при оцінці майбутніх потоків грошових коштів і є доступною при використанні прямого методу.

## 7 ГЛАВА 7

### Вправа 1

Як правило, примітки відповідають стандарту і надають багато корисної інформації, в тому числі:

- розкривається база оцінки основних засобів – це історична собівартість або переоцінена сума;
- залишки основних класів активів, що амортизуються, та їхні зміни;
- накопичена амортизація за основними класами активів, що амортизуються, та її загальна сума на дату Балансу;
- метод, який застосовується для розрахунку амортизації основних класів активів, що амортизуються, і оцінений строк корисної експлуатації;
- порівняльні цифрові дані.

Інформація про витрати на амортизацію за період розкрита окремо.

Додаткові розрахунки:

	€
Амортизаційні витрати за рік	
- за переоціненою сумою (462,000 – 14,000)/70)	6,400
Мінус: первісна вартість (36,000/10)	<u>(3,600)</u>
Різниця	<u>2,800</u>

Примітки до балансу станом на 31 грудня 20X3р. (витяг)

Основні засоби

	Земля та споруди		Механізми та обладнання	Усього
	На правах власності	На правах оренди		
	€	€	€	€
Чиста балансова вартість				
На 1 січня 20X3р.	356,000	700,000	504,000	1,560,000
Находження	-	119,000	63,000	182,000
Переоцінка	246,000	-	-	246,000
Амортизаційні витрати	(6,400)	(70,000)	(140,000)	(216,400)
Вибуття	<u>-</u>	<u>(21,000)</u>	<u>(56,000)</u>	<u>(77,000)</u>
На 31 грудня 20X3р.	<u>595,600</u>	<u>728,000</u>	<u>371,000</u>	<u>1,694,600</u>
На 31 грудня 20X3р.				
Собівартість/оцінка	602,000	861,000	791,000	2,254,000
Накопичена амортизація	<u>(6,400)</u>	<u>(133,000)</u>	<u>(420,000)</u>	<u>(559,400)</u>
Чиста балансова вартість	<u>595,600</u>	<u>728,000</u>	<u>371,000</u>	<u>1,694,600</u>
На 31 грудня 20X2р.				
Собівартість/оцінка	392,000	770,000	840,000	2,002,000
Накопичена амортизація	<u>(36,000)</u>	<u>(70,000)</u>	<u>(336,000)</u>	<u>(442,000)</u>
Чиста балансова вартість	<u>356,000</u>	<u>700,000</u>	<u>504,000</u>	<u>1,560,000</u>

Земля та споруди, які вільно утримуються, були оцінені у звітах за 20X3р. за допомогою відкритої ринкової оцінки відповідно до умов їх використання. Ця оцінка була здійснена фірмою незалежних сертифікованих оцінювачів. Історична вартість землі та споруд дорівнювала €392 000, а амортизація споруд - €36 000.

8 ГЛАВА 8

Вправа 1

ВАТ "Оскар"  
Баланс  
станом на 31 грудня 2003р.  
(в тисячах євро)

	<i>Примітки</i>		
<i>Непоточні активи</i>			
Основні засоби	5	2,818	
Інші фінансові активи		<u>6,500</u>	9,318
<i>Поточні активи</i>			
Запаси		167	
Торгова дебіторська заборгованість		417	
Грошові кошти та їхні еквіваленти	6	<u>11</u>	
			<u>595</u>
ВСЬОГО АКТИВІВ			<u>9,913</u>
<i>Капітал і резерви</i>			
Випущений акціонерний капітал			7,000
Дооцінка			820
Нерозподілений прибуток			<u>315</u>
			8,135
<i>Непоточні зобов'язання</i>			
Довгостроковий кредит			200
<i>Поточні зобов'язання</i>			
Торгова кредиторська заборгованість		168	
Податок на прибуток до сплати	3	290	
Запропоновані дивіденди	4	<u>1,120</u>	<u>1,578</u>
ВСЬОГО ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ			<u>9,913</u>

Звіт про прибутки та збитки ВАТ "Оскар" за рік, який закінчується 31 грудня 2003р., наданий як рішення у Главі 4, вправа 1.

ВАТ "Оскар"  
Звіт про зміни у власному капіталі  
за рік, який закінчується 31 грудня 2003р.  
(в тисячах євро)

	Акціонер ний капітал	Дооцінка	Нерозподілений прибуток	Усього
На 31 грудня 2002р.	7,000	-	221	7,221
Перевищення від переоцінки нерухомості		820		820
Чисті прибутки, не визнані у Звіті про прибутки та збитки		820		820
Чистий прибуток за рік			1,789	1,789
Дивіденди			(1,695)	(1,695)
На 31 грудня 2003р.	<u>7,000</u>	<u>820</u>	<u>315</u>	<u>8,135</u>

Примітки до фінансових звітів

1. Прибуток до оподаткування

Прибуток до оподаткування подається після нарахування наступного:

	€'000
Амортизація	142
Витрати на виплати працівникам	1,200

2. Фінансові витрати

	€'000
Відсотки за кредит	24

3. Податок на прибуток

	€'000
Нарахування податку на прибуток протягом року	270
Зобов'язання за попередній рік	<u>20</u>
	<u>290</u>

4. Дивіденди

	€'000
Попередній сплачений	575
Останній запропонований	<u>1,120</u>
	<u>1,695</u>

5. Основні засоби

	Нерухомість €'000	Завод і обладнання €'000	Усього €'000
Чиста балансова вартість на 1 січня 2003р.	1,680	460	2,140
Перевищення переоцінки	820	-	820
Нарахування амортизації за рік	<u>(50)</u>	<u>(92)</u>	<u>(142)</u>
Чиста балансова вартість на 31 грудня 2003р.	<u>2,450</u>	<u>368</u>	<u>2,818</u>
На 31 грудня 2003р.			
Собівартість/оцінка	2,500	900	3,400
Накопичена амортизація	<u>(50)</u>	<u>(532)</u>	<u>(1,160)</u>
Чиста балансова вартість	<u>2,450</u>	<u>368</u>	<u>2,818</u>
На 31 грудня 2002р.			
Собівартість	2,400	900	3,300
Накопичена амортизація	<u>(720)</u>	<u>(440)</u>	<u>(1,160)</u>
Чиста балансова вартість	<u>1,680</u>	<u>460</u>	<u>2,140</u>

Нерухомість була переоцінена до €2,5 млн. 1 січня 2003р., в результаті чого виникло перевищення від переоцінки у €820 000.

6. Грошові кошти та їх еквіваленти

	€'000
Залишок на банківському рахунку	11

## 9 ГЛАВА 9

### Вправа 1

- А. Це просто зміна оцінки, яка у відповідності до МСБО 8 обліковується у звіті про прибутки та збитки за рік, в якому ця зміна мала місце, і розкривається окремо, якщо має суттєвий вплив у поточному періоді.
- Б. Слід розглянути два елементи: зміну в оцінці строку корисної експлуатації активу і зміну методу нарахування амортизації на цей строк. Хоча другий елемент може здатися деякою зміною облікової політики, ці зміни вважаються змінами облікової оцінки за МСБО 16. Вони відображаються шляхом застосування нових ставок і методів до існуючої балансової вартості в поточному та майбутніх періодах, а не за допомогою перерахунку амортизації попередніх періодів.
- В. Це явно помилка попередніх періодів, що вимагає перерахунку попередніх періодів. Якщо сума помилки в цьому випадку не здається дуже суттєвою, то вона не підпадатиме під таке визначення. За МСБО 8 визначається, що помилки попереднього періоду – це помилки, які є настільки важливими, що фінансові звіти попереднього періоду не можуть більше розглядатись як надійні. В результаті її виправлення буде пов'язане зі звітом про прибутки та збитки за поточний рік.
- Г. Це зміна облікової політики, яка за МСБО 8 обліковується за допомогою ретроспективного перерахунку попередніх періодів (коригуванням нерозподіленого прибутку на початок періоду і перерахунком порівняльної інформації, якщо це можливо).

## 10 ГЛАВА 10

### Вправа 1

Основні питання для обговорення мають включати таке.

Згідно з МСБО, правдиве і достовірне подання досягається шляхом застосування якісних характеристик і відповідних МСБО.

Навіть якщо МСБО встановлює мінімальні вимоги, існують можливості застосування професійного судження для досягнення правдивої і достовірної інформації. Такі судження можуть стосуватися облікового періоду і розкриття інформації про певні статті.

П(С)БО не дозволяє застосовувати судження відносно розкриття інформації через свій жорстко визначений формат, і тому отримання правдивої і справедливої інформації може викликати сумніви. Прикладом цього є згортання статей, яке не передбачене форматами звітів за П(С)БО.

## Вправа 2

А.

Витяг  
зі звіту про прибутки та збитки  
ВАТ "Технологія"  
за рік, який закінчується 31 грудня 2003р.  
(у тисячах гривень)

	Примітки	2003
Доход		2,560,000
Вартість реалізації		<u>(2,480,000)</u>
Валовий прибуток		80,000
Інший доход, чистий	2	19,579

Примітка 2. Інший доход і витрати

Інший доход	
Інтернет	110,000
Телеграф	<u>98,000</u>
Всього	<u>208,000</u>
Інші витрати	
Інтернет	(103,000)
Телеграф	<u>( 85,421)</u>
Всього	<u>188,421</u>

Витяг зі Звіту про результати діяльності  
за 2003р.

Форма №2

### І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Поточний період	Попередній період
1	2	3	4
Чистий доход	035	2560000	
Собівартість реалізованого товару	040	(2480000)	
Валовий:			
прибуток	050	80000	
збиток	055	-	
Інший операційний доход	060	208000	
Інші операційні витрати:	090	(188421)	

Витяг з форми 5 "Примітки до фінансових звітів"

### V. Доходи і витрати

Стаття	Код рядка	Доход	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи та витрати	440		
Інші операційні доходи та витрати	490	208000	(188421)

Б. За П(С)БО 3: "Згортання доходів та витрат не дозволяється за виключенням випадків, коли це дозволено окремими стандартами".

В той же час у МСБО 1 стверджується: "Статті доходів та витрат слід згортати тоді і тільки тоді, коли: а) МСФЗ вимагають або дозволяють це; або б) прибутки, збитки і відповідні витрати, які є результатом таких операцій і подій не є суттєвими".

В цьому випадку частка доходів та витрат від надання послуг Інтернет і телеграфу в сумарному доході і сумарних витратах підприємства не є суттєвою. Суми доходу у 110 000 грн. і 98 000 грн., що отримані за послуги Інтернету і телеграфу, не є суттєвими по відношенню до суми 2 560 000 грн. доходу від основної діяльності. Те ж саме стосується відповідних витрат, 103 000 грн. і 85 421 грн., пов'язаних з наданням послуг Інтернету і телеграфу, які не є суттєвими по відношенню до 2 480 000 грн., які відносяться до основної діяльності. Тому за МСБО 1 ці суттєві статті (доходи і витрати, пов'язані з послугами Інтернету і телеграфу) можуть згортатися у фінансових звітах підприємства та відображатися за чистою сумою у звіті при прибутки та збитки, складеному згідно з МСБО.

П(С)БО не дозволяють такого згортання сум доходів та витрат, тому у фінансових звітах за П(С)БО ця інформація буде розкриватися окремо.

Подання даних у Звіті про прибутки та збитки, складеному за МСБО, є цінним для користувачів фінансових звітів, бо несуттєві статті не будуть відвертати їхню увагу. Таким чином вони побачать тільки чистий результат від надання Інтернет-послуг і послуг телеграфного зв'язку, що є більш раціональним.

### Вправа 3

<u>Звіт про прибутки та збитки</u>	<u>П(С)БО</u>	<u>МСБО</u>	
Інші фінансові доходи	262,500	-	-
Фінансові витрати	(1,012,500)	-	-
<u>Баланс</u>			
Непоточні активи			
Незавершене будівництво	15,000,000		15,750,000
<u>МСБО 23</u>	<u>Актив А</u>	<u>Актив Б</u>	<u>Усього</u>
Витрати на позики до 30 червня 20X3р.			
Актив А (2,500,000 x 0.09 x 6/12)	112,500	225,000	337,500
Актив Б (5,000,000 x 0.09 x 6/12)			
До 31 грудня 20X3р.			
Актив А (5,000,000 x 0.09 x 6/12)	<u>225,000</u>	<u>450,000</u>	<u>675,000</u>
Актив Б (10,000,000 x 0.09 x 6/12)	<u>337,500</u>	<u>675,000</u>	<u>1,012,500</u>
Мінус інвестиційний дохід до 30 червня 20X3р.			
Актив А (2,500,000 x 0.07 x 6/12)	<u>(87,500)</u>	<u>(175,000)</u>	<u>(262,500)</u>
Актив Б (5,000,000 x 0.07 x 6/12)	<u>250,000</u>	<u>500,000</u>	<u>750,000</u>
Собівартість активів (П(С)БО)	5,000,000	10,000,000	15,000,000
Витрати (П(С)БО)	<u>250,000</u>	<u>500,000</u>	<u>750,000</u>
Собівартість активів (МСБО 23)	5,250,000	10,500,000	15,750,000

#### Вправа 4

Внаслідок того, що для користувачів важливо розуміти вплив внутрішньо генерованих нематеріальних активів, які визнаються, МСБО 38 вимагає від підприємств розкривати окремо інформацію щодо внутрішньо генерованих нематеріальних активів в такому ж обсязі, як це вимагається для інших нематеріальних активів.

П(С)БО вимагає окремого розкриття тільки сумарної валової балансової вартості внутрішньо генерованих нематеріальних активів. Внаслідок такого підходу користувачі фінансової звітності, складеної за П(С)БО, не отримуватимуть достатньої інформації для прийняття рішень.

#### Вправа 5

Слід відмітити такі аспекти:

В основному, ця примітка забезпечує користувачів важливою інформацією щодо ризиків, які застосовуються до більш ніж половини активів, що є важливим питанням.

Ця інформація може бути ключовою для прийняття рішень, тому що вона розкриває невизначеність, пов'язану з підприємством.

Відсутність такого розкриття інформації у фінансових звітах, складених за П(С)БО, не надасть користувачам знань щодо ризиків, які були відмічені, внаслідок чого їх очікування можуть бути надто оптимістичними, або вони можуть прийняти невірні рішення.

#### Вправа 6

За МСБО товари, собівартість яких нижче певної суми, визначеної підприємством, не слід включати до непоточних активів. Такі товари слід списувати як витрати того періоду, в якому вони були придбані. Товари з собівартістю вищою, ніж ця сума, слід відображати як основні засоби. Методи амортизації, які використовуються для цих основних активів, мають відповідати способу, в рамках якого підприємство отримує економічні вигоди від використання цих активів.

Якщо припустити, що всі одиниці, які включаються до 350 000 грн., мають собівартість вище певної суми, встановленої підприємством, тоді їх слід визнавати як непоточні активи у фінансовій звітності за МСБО. Одиниці на суму 200 000 грн. були введені в експлуатацію, тому вони є основними засобами, які слід амортизувати протягом 3-х років, в той час, коли залишок суми 150 000 грн. відноситься до невстановленого обладнання, яке не слід амортизувати до введення його в експлуатацію.

Балансова вартість статей, відображених як основні засоби, має дорівнювати 133 000 грн. (тобто 200 000 грн. собівартості мінус 200 000 грн./3 накопиченої амортизації). Відповідно, амортизаційні витрати у звіті про прибутки та збитки включатимуть 67 000 грн. (тобто 200 000/3 грн.) амортизаційних нарахувань.

## 11 ГЛАВА 11

### Вправа 1

Актив	Стандарт, що застосовується
Патент	МСБО 36
Готова продукція	МСБО 2
Від'ємна сума пенсійного зобов'язання	МСБО 19
Обладнання, що використовується у виробничому процесі	МСБО 36

### Вправа 2

Показник	Внутрішній/Зовнішній/ Не показник
Фізичне пошкодження активу внаслідок терористичної акції	Внутрішній
Значні зміни факторів середовища, які мають негативний вплив на підприємство	Зовнішній
Збільшення ринкової ставки доходу, яка використовується для розрахунку вартості використання активу	Зовнішній
Збільшення амортизаційних відрахувань внаслідок збільшення виробництва продукції	Не показник
Витрати на ремонт вище очікуваних	Не показник

### Вправа 3

За МСБО 36 (Зменшення корисності активів) визначення вартості використання активу включає такі кроки:

- визначення майбутнього надходження та вибуття грошових коштів від постійного використання активу і від його вибуття;
- застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

У нашому випадку підприємство вирішило, що 12%, ставка додаткових позик підприємства, є відповідною ставкою дисконту для оцінки грошових потоків, пов'язаних з патентом.

Рік	Грошовий потік, тис. грн.	Фактор дисконту 12%	Теперішня вартість, тис. грн.
1	$100.0 \times 1.00 = 100.0$	0.89286	89.3
2	$100.0 \times 1.03 = 103.0$	0.79719	82.1
3	$103.0 \times 1.03 = 106.1$	0.71178	<u>75.5</u>
Вартість використання			<u>246.9</u>

Чиста балансова вартість після першого року використання дорівнює, грн.:

$$390,000 - 1/3 \times 390,000 = 260,000$$

Збиток від зменшення корисності активів дорівнює, грн.:

$$260,000 - 246,900 = 13,100$$

#### Вправа 4

При визначенні одиниці “Мінімарту”, яка генерує грошові кошти, підприємство розглядає чи, наприклад:

- а) внутрішня управлінська звітність пов’язана з оцінкою діяльності кожного магазину;
- б) діяльність ведеться на основі отримання прибутку кожним магазином або на основі розподілу за регіоном/містом.

Усі магазини “Максімарту” знаходяться в різних місцях і, можливо, мають різний контингент клієнтів. Таким чином, хоча управління “Мінімартом” здійснюється на корпоративному рівні, “Мінімарт” генерує надходження грошових коштів, які є незалежними від коштів інших магазинів “Максімарту”. Тому ймовірно, що “Мінімарт” є одиницею, яка генерує грошові кошти.

Якщо балансова вартість гудвілу може бути розподілена на обґрунтованій та послідовній основі на “Мінімарт” як на одиницю, яка генерує грошові кошти, “Максімарт” застосовує перевірку на зменшення корисності “знизу вверх”, описану у параграфі 80 МСБО 36. Якщо балансова вартість гудвілу не може бути розподілена на достатній та відповідній основі на “Мінімарт” як одиницю, яка генерує грошові кошти, “Максімарт” застосовує перевірки “знизу вверх” і “зверху вниз”.

#### Вправа 5

Збиток від зменшення корисності обчислюється порівнянням балансової вартості і вартості використання (тому що чиста вартість реалізації невідома) і розподіляється таким чином:

Наприкінці 4-го року	Гудвіл	Ідентифіковані активи	Усього
	€'000	€'000	€'000
Історична вартість	2,000	4,000	6,000
Накопичена амортизація/ амортизація (роки з 1 до 4)	(400)	(800)	(1,200)
Балансова вартість	1,600	3,200	4,800
Збиток від зменшення корисності	(1,600)	(470)	(2,070)
Нова балансова вартість	<u>-</u>	<u>2,730</u>	<u>2,730</u>

#### Вправа 6

Переоцінити до ринкової вартості, якщо облікова політика дозволяє альтернативний підхід МСБО 16 і нерухомість не спеціалізована (якщо основним критерієм буде сума відшкодування як зменшення корисності). По-перше, треба зменшити дооцінку.

Дт Резерв переоцінки	€22
Дт Звіт про прибутки та збитки	€ 3
Кт Балансова вартість землі та споруд (150 - 125)	€25

### Вправа 7

Сторнування збитку від зменшення корисності визнається тією мірою, якою збільшується балансова вартість матеріальних непоточних активів, де зменшення корисності не повинно було б мати місце, тобто сторнування збитків від зменшення корисності в сумі \$10 млн. визнається, а матеріальні непоточні активи знову відображаються у сумі \$70 млн. Сторнування зменшення корисності не визнається щодо гувілу і патенту, тому що вплив зовнішньої події, яка визвала первісне зменшення корисності, не змінився на протилежний, – більш модернізована модель випередила первісний продукт.

## 12 ГЛАВА 12

### Вправа 1

МСБО, що застосовуються	Тип нерухомості
МСБО 2 “Запаси”	Б.
МСБО 40 “Інвестиційна власність”	А.
МСБО 16, “Основні засоби”	Г.
МСБО 11 “Будівельні контракти”	В.

### Вправа 2

В. Надходження в сумі 120,000 грн., отримано конкурентом підприємства від продажу подібного будинку на аукціоні минулого місяця.

### Вправа 3

Тип передачі права	Відповідний підхід до прибутку/збитку
Інвестиційна нерухомість => Запаси	Собівартість = справедлива вартість
Незавершене будівництво => Інвестиційна нерухомість	Справедлива вартість, різниця до Звіту про прибутки та збитки
Запаси => Інвестиційна нерухомість	Справедлива вартість, різниця до Звіту про прибутки та збитки

### Вправа 4

- Оскільки ринкова ціна доступна, підприємству “Пропекс” слід обліковувати прибутковий будинок за допомогою моделі справедливої вартості. Якщо модель справедливої вартості приймається, суму, яка перевищує поточну балансову вартість (з урахуванням амортизації) слід відображати у звіті про прибутки та збитки.
- Застосувати МСБО 16. Обліковувати “Стоу Плейс” за допомогою базового або дозволеного альтернативного підходу.
- Поки будівництво не закінчене, слід використовувати МСБО 16. Після завершення будівництва - обліковувати за допомогою відповідного стандарту (в цьому разі, МСБО 40 з відображенням різниці між собівартістю і справедливою вартістю у звіті про прибутки та збитки).

## 13 ГЛАВА 13

### Вправа 1

А. Відкриті акціонерні товариства, боргові папери яких відкрито продаються та купуються

Правильна відповідь А, тому що тільки відкриті акціонерні товариства, боргові цінні папери яких відкрито продаються та купуються, мають розкривати інформацію за сегментами відповідно до МСБО 14.

Б і В відносяться до підприємств, боргові цінні папери яких не продаються і не купуються відкрито, тому не підпадають під МСБО 14.

Загалом, підприємству, яке не має ідентифікованих сегментів діяльності або географічних сегментів, не слід застосовувати МСБО 14.

### Вправа 2

Домінуюче джерело та характер	Первинний формат звіту за сегментами	Вторинний формат звіту за сегментами
Діяльність	Діяльність	Географічний сегмент
Географічний регіон	Географічний сегмент	Діяльність

### Вправа 3

Фактори, що розглядаються	Сегмент діяльності	Географічний сегмент
Валютне регулювання	-	+
Характер виробничих процесів	+	-
Характер нормативного середовища	+	-
Подібність економічних та політичних умов	-	+

### Вправа 4

А і Б є звітними сегментами за МСБО 14.

### Вправа 5

Не беручи до уваги порівняльні дані, звіт за сегментами підприємства "Мультітрейд" має виглядати таким чином:

СЕМЕНТИ ДІЯЛЬНОСТІ

	Група €'000	Підрозділ А €'000	Підрозділ Б €'000	Підрозділ В €'000
<i>Продаж</i>				
Продаж, всього	1,200,023	846,071	226,949	127,003
Міжсегментний продаж	<u>(335,962)</u>	<u>(304,928)</u>	<u>(31,034)</u>	<u>-</u>
Продаж третій стороні	<u>864,061</u>	<u>541,143</u>	<u>195,915</u>	<u>127,003</u>
<i>Прибуток до сплати податків</i>				
Прибуток/(збиток) за сегментами	172,818	<u>162,367</u>	<u>18,754</u>	<u>(8,303)</u>
Загальні витрати **	(96,724)			
Чисті відсотки	<u>(10,028)</u>			
Прибуток групи до сплати податку	<u>66,066</u>			
<i>Чисті активи</i>				
Чисті активи за сегментами	427,016	<u>281,123</u>	<u>65,348</u>	<u>80,545</u>
Нерозподілені активи	<u>67,211</u>			
Усього чистих активів	<u>494,227</u>			

ГЕОГРАФІЧНІ СЕМЕНТИ

	Група €'000	Велико британія €'000	Середній Схід €'000	Тихоокеан ський регіон €'000	Європа €'000	Південна Америка €'000
<i>Продаж</i>						
Продаж за розташуванням покупців***						
Продаж третій стороні	<u>864,061</u>	<u>57,223</u>	<u>406,082</u>	<u>77,838</u>	<u>195,915</u>	<u>127,003</u>

\* Дохід від реалізації, прибуток, чисті відсотки і чисті активи мають бути тими ж, що відображені у звітності.

\*\* Загальні витрати і нерозподілені активи є тими статтями у звітності, які не можуть бути відповідним чином розподілені до будь-якого одного сегменту. Прикладом загальних витрат є витрати на утримання реєстру акцій холдингової компанії, а прикладом нерозподіленого активу може бути будинок головного офісу.

\*\*\* Продаж за географічним сегментом може бути розкритий через назву розташування активів сегменту, де виробляється продукція, або через назву регіону, де продається продукція. У нашому випадку все виробництво здійснюється у Великобританії, таким чином, слід розкривати продаж за розташуванням покупців.

14 ГЛАВА 14

Вправа 1

0.3 млн. грн. (10% від 3 млн. грн.) слід витратити у 20X3р. На дату балансу 0,1 млн. грн. (несплачену суму) слід відобразити як поточне зобов'язання.

## Вправа 2

Якщо у 20X4р. зарплата працівника дорівнює €10,000, очікується, що у 20X8р. вона буде дорівнювати €13,605. Тому загальна компенсаційна сума виплат за кожен рік роботи очікується рівною €136, тобто €680 загалом.

Використовуючи метод нарахування прогнозованих одиниць і припускаючи, що актуарні припущення не зміняться з 20X4р. до 20X8р. і те, що працівники закінчать свою діяльність наприкінці 20X8р., розрахунки будуть такими:

Майбутні вигоди, пов'язані з:	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
	€	€	€	€	€
Попередніми роками	0	136	272	408	544
Поточним роком (1% від останньої зарплати)	<u>136</u>	<u>136</u>	<u>136</u>	<u>136</u>	<u>136</u>
Попередні та поточний роки, усього	<u>136</u>	<u>272</u>	<u>408</u>	<u>544</u>	<u>680</u>

За п'ять років майбутня компенсаційна виплата зростає до €680, наприкінці останнього п'ятого року очікується, що працівник завершить свою діяльність і компенсація буде йому сплачена.

Проте, ці цифри не були дисконтовані. Вигоду, пов'язану з поточним роком, слід дисконтувати в цьому прикладі за ставкою 10% з кінця 20X5р.

	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
	€	€	€	€	€
Зобов'язання на початок періоду (примітка 1)	-	93	204	336	494
Відсоток (примітка 2)	-	9	20	34	50*
Поточна собівартість послуг (примітка 3)	<u>93</u>	<u>102</u>	<u>112</u>	<u>124</u>	<u>136</u>
Зобов'язання на кінець періоду (примітка 4)	<u>93</u>	<u>204</u>	<u>336</u>	<u>494</u>	<u>680</u>

\* Існує округлена помилка у €1 в розрахунках. Тому як компенсація, для отримання загальної суми у €680 відсоток у €49.4 був округлений до €50.

### Примітки

1. Зобов'язання на початок періоду є зобов'язанням на кінець попереднього року, перенесеним на наступний рік.
2. Відсоток нараховується на це зобов'язання на початок періоду в поточному році.
3. Поточна собівартість послуг є майбутнім зобов'язанням, пов'язаним з поточним періодом (в цьому прикладі, €136 в кожному році).
4. Зобов'язання на кінець періоду є сумарним зобов'язанням на початок періоду, винесеним вперед, відсоток нараховується на цю суму і на собівартість послуг поточного року.
5. Розрахунок в наданому прикладі припускають, що актуарні прогнози абсолютно точні. Якщо вони будуть неточними (що відбувається на практиці), слід зробити коригування, в результаті чого виникне актуарний прибуток або збиток.

## Вправа 3

Підприємству "Уоткінс" слід відразу ж визнати €300 млн., тому що ці прибутки вже інвестовані. €240 млн слід визнати на основі прямолінійного методу протягом трьох років, починаючи з 1 січня 20X6р.

#### Вправа 4

Актварний прибуток або збиток відображений в розрахунках як цифра залишку:

Теперішня вартість зобов'язання	20X2 €'000	20X3 €'000	20X4 €'000
Теперішня вартість зобов'язання на початок року	1,000	1,200	1,600
Витрати на відсотки (10%)	100	120	160
Собівартість поточних послуг	140	150	150
Сплачені компенсації	(120)	(140)	(150)
Актварні (прибутки)/збитки від зобов'язання: цифра залишку	80	270	(60)
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1,200	1,600	1,700

Ринкова вартість активів програми	20X2 €'000	20X3 €'000	20X4 €'000
Ринкова вартість активів програми на початок року	1,000	1,250	1,450
Очікуваний прибуток від активів програми (12%)	120	150	174
Внески	110	120	120
Сплачені компенсації	(120)	(140)	(150)
Актварний прибуток/(збиток) від активів програми: балансуюча цифра	140	70	16
Ринкова вартість активів програми на кінець року	1,250	1,450	1,610

10% коридор

Наступним кроком є визначення, чи перевищують актуарні прибутки або збитки межу 10% коридору. 10% межа є однією з більших оцінок:

- а) 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на цю дату (до вирахування активів програми);
- б) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

	20X2 €'000	20X3 €'000	20X4 €'000
Межі коридору	125	160	170
Невизнані актуарні прибутки/(збитки)	-	(60)	(140)
Актуарні прибутки/(збитки) за рік: зобов'язання	(80)	(270)	60
Актуарні прибутки/(збитки) за рік:			
активи програми	140	70	16
Проміжний підсумок	(60)	(140)	(64)
Реалізовані актуарні прибутки/(збитки)	-	-	-
Невизнані актуарні прибутки/(збитки)	(60)	(140)	(64)

У балансі визнані зобов'язання обчислюються таким чином:

	20X2 €'000	20X3 €'000	20X4 €'000
Теперішня вартість зобов'язання	1,200	1,600	1,700
Ринкова вартість активів програми	1,250	1,450	1,610
	(50)	150	90
Невизнанні актуарні прибутки/(збитки)	(60)	(140)	(64)
Зобов'язання/(актив) у балансі	(10)	10	26

У звіті про прибутки та збитки визнається таке:

	20X2 €'000	20X3 €'000	20X4 €'000
Собівартість поточних послуг	140	150	150

## Вправа 5

По-перше, це випадок, коли конструктивне зобов'язання може бути застосоване відповідно до його визначення. Хоча підприємство не має юридичного зобов'язання виплатити пенсію працюючим зараз працівникам після їх виходу на пенсію (тому що до виходу на пенсію угода може бути змінена), скорочення або згортання призведе до зменшення мотивації з боку працівників, якщо програма скорочується або згортається. Концептуальна основа МСБО визначає, що відповідна і справедлива інформація корисна для прийняття рішень користувачами фінансової звітності. Інформація щодо визначених схем виплат є очевидно відповідною (фактично є витратами на утримання персоналу). Вона справедлива, якщо значення, які були використані для розрахунків сум Балансу і Звіту про прибутки та збитки, встановлені за допомогою неупередженого та об'єктивного судження. Таким чином, підприємству слід обліковувати зобов'язання, пов'язане з програмою з визначеними виплатами, зміни слід інтерпретувати як вартість раніше наданих послуг / прибутки від скорочень (якщо вони є значними).

## 15 ГЛАВА 15

### Вправа 1

Подія	Діяльність, що припиняється Так / Ні
Скорочення робочого персоналу	ні
Припинення виробництва деяких видів продукції або закриття виробничої лінії	ні
Закриття виробничих потужностей	ні

Закриття потужностей, внаслідок чого частина робочої сили стає вільною, припинення виробництва деяких видів продукції або закриття виробничої лінії або закриття потужностей з метою покращання виробництва не є самі по собі діяльністю, що припиняється. Деякі зміни, які не вважаються діяльністю, що припиняється, за МСБО 35 можуть бути класифіковані як реструктуризація. Цей стандарт стверджує, що діяльність, яка припиняється, не відбувається дуже часто.

## Вправа 2

Сегмент А – 5 березня 20X3р.  
Сегмент Б – 3 квітня 20X3р.

## Вправа 3

У фінансовій звітності за 20X1р., підприємству Z слід розкрити інформацію про діяльність, що припиняється, у формі примітки. Текст примітки може бути таким:

“3 жовтня 20X1р. Рада директорів зробила оголошення про наміри ліквідувати сегмент Р. Ця ліквідація відповідає стратегії Ради щодо зосередження діяльності підприємства на інших основних видах діяльності. Підприємство активно шукає покупця для чистих активів сегменту Р. Очікується, що покупець буде знайдений і продаж буде завершена до 31 грудня 20X2р. На 31 грудня 20X1р. балансова вартість чистих активів сегменту Р дорівнювала €0,95млн.”

## 16 ГЛАВА 16

### Вправа 1

Один з можливих варіантів форм Балансу ВАТ “АБВ” наданий нижче.

ВАТ “АБВ”  
Баланс  
станом на 31 грудня 2003р.  
(у тисячах грн.)

Примітки      2003р.      2002р.

Активи  
Непоточні активи  
Основні засоби, чисті  
Інвестиції  
  
Поточні активи  
Запаси  
Торговельна дебіторська заборгованість, чиста  
Інші поточні активи, чисті  
Інвестиції, утримувані для операцій  
Грошові кошти та їхні еквіваленти  
  
Усього активів  
  
Власний капітал і зобов’язання  
Власний капітал  
Випущений капітал  
Нерозподілений прибуток  
Усього власного капіталу

Непоточні зобов'язання  
Довгострокові зобов'язання

Поточні зобов'язання  
Торговельна кредиторська заборгованість  
Поточна заборгованість з податку на прибуток  
Інші поточні зобов'язання  
Усього поточних зобов'язань  
Усього власного капіталу та зобов'язань

Основним правилом, яке слід застосовувати при використанні фінансової звітності за МСФЗ, є справедливе подання та відповідність МСФЗ. Такі припущення, концепції і вимоги слід брати до уваги:

безперервна діяльність;

принцип нарахування в обліку;

суттєвість і агрегування;

згортання;

наявність зіставної інформації.

## Вправа 2

- А. За МСБО 16 застосований метод амортизації має відображати спосіб, у який економічні вигоди від активів поглинаються підприємством. Метод амортизації, який застосовуються для податкових цілей, може не співпадати з цілями фінансової звітності. Відповідні коригування такі:

Дт Нерозподілений прибуток	70 000	
Кт Накопичена амортизація		70 000
Нарахувати додаткову амортизацію до 2003р.		

Дт Виробництво, Адміністративні витрати, Витрати на збут, Інші витрати	71 000	
Кт Накопичена амортизація		71 000
Виправити амортизаційні нарахування за 2003р.		

- Б. Згідно з МСБО надану нижче реалізацію не слід визнавати.

Дт Доходи	138 000	
Кт Дебіторська заборгованість		138 000
Сторнування доходу, який не повинен бути визнаний		

Дт Готова продукція	105 000	
Кт Собівартість реалізації		105 000
Сторнування собівартості реалізації, яка не повинна бути визнана		

- В. Згідно з МСФЗ справедливу вартість у 82 000 грн. слід визнавати як вартість внеску до статутного капіталу.

Дт Нерозподілений прибуток	18 000	
Кт Запаси		18 000
Сторнування собівартості інвестицій акціонерів на суму перевищення над справедливою вартістю		

- Г. При складанні фінансових звітів за МСФЗ ці витрати слід відобразити в тому періоді, до якого вони відносяться. Керівництво ухвалило і оголосило бонуси в кінці року, але до закінчення і ухвалення фінансової звітності.

Дт Нерозподілений прибуток	11 000	
Кт Виробництво		7 000
Кт Адміністративні витрати		4 000
Визнання витрат 2002р. у 2003р.		

- Г'. Різниць немає. Коригування не потрібні.

## 17 ГЛАВА 17

### Вправа 1

#### Група "Перт" Консолідований баланс станом на 1.01.X0

	\$
Інші активи	<u>18,000</u>
Акціонерний капітал	8,000
Нерозподілений прибуток	<u>7,000</u>
	15,000
Зобов'язання	<u>3,000</u>
	<u>18,000</u>

#### РІШЕННЯ

##### 1. Розрахунок

Собівартість інвестиції	5,000
Мінус: акціонерний капітал підприємства "Сідней"	(4,000)
Мінус: нерозподілений прибуток "Сідней" при придбанні	<u>(1,000)</u>
	-

### Вправа 2

#### Група "Перт" Консолідований баланс станом на 31.12.X0

	\$
Інші активи [12,000 + 9,000]	<u>21,000</u>
Акціонерний капітал [Тільки "Перт"]	8,000
Нерозподілений прибуток (P2)	<u>10,000</u>
	18,000
Зобов'язання	<u>3,000</u>
	<u>21,000</u>

#### Рішення

##### 1. Розрахунок

	\$
Собівартість інвестиції	5,000
Мінус: акціонерний капітал "Сідней"	(4,000)
Мінус: нерозподілений прибуток "Сідней" при придбанні	<u>(1,000)</u>
	-

2. Нерозподілений прибуток		
	“Перт”	“Сідней”
	\$	\$
До коригувань	7,000	4,000
При придбанні		(1,000)
“Сідней” - частка прибутку після придбання (100% × 3,000)		
	<u>3,000</u>	<u>3,000</u>
	<u>10,000</u>	

### Вправа 3

#### Групу “Пого” Консолідований баланс станом на 1.02.X0

	\$
Гудвіл (P1)	3,000
Інші активи [9,500 + 6,500]	<u>16,000</u>
	<u>19,000</u>
Акціонерний капітал [Тільки “Пого”]	9,000
Нерозподілений прибуток (P2)	<u>6,000</u>
	15,000
Зобов’язання [2,500 + 1,500]	<u>4,000</u>
	<u>19,000</u>

### Рішення

#### (1) Гудвіл

	\$
Собівартість інвестиції	8,000
Отримані чисті активи, у складі:	
Акціонерного капіталу	3,000
Нерозподіленого прибутку при придбанні	<u>2,000</u>
	5,000
	x 100%
	<u>(5,000)</u>
Гудвіл, що виникає при придбанні	<u>3,000</u>

#### (2) Нерозподілений прибуток

	“Пого”	“Стік”
	\$	\$
До коригування	6,000	2,000
При придбанні		<u>(2,000)</u>
“Стік” - частка прибутку після придбання (100% × 0)	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>6,000</u>	

### Вправа 4

#### Група “Поп” Консолідований баланс станом на 31.12.X8

	\$
Гудвіл (P1)	1,125
Інші активи [10,500 + 9,000]	<u>19,500</u>
	<u>20,625</u>
Акціонерний капітал [тільки “Поп”]	10,000
Нерозподілених прибутків (P3)	2,125
Частка меншості (P2)	<u>1,500</u>
	13,625
Зобов’язання [4,000 + 3,000]	<u>7,000</u>
	<u>20,625</u>

### Рішення

(1) Гудвіл

		\$
Собівартість інвестиції		5,000
Отримані чисті активи у складі:		
Акціонерного капіталу	4,000	
Нерозподілених прибутків при придбанні	<u>1,000</u>	
		5,000
Частка групи 75%		<u>(3,750)</u>
Гудвіл, який виникає при придбанні		1,250
Амортизовано на дату (1/10)		<u>(125)</u>
		<u>1,125</u>

(2) Частка меншості

		\$
Чисті активи "Снеп"		<u>6,000</u>
Частка меншості (25%)		1500

(3) Нерозподілені прибутки

	"Поп"	"Снеп"
	\$	
До коригування	1,500	2,000
При придбанні	-	<u>(1,000)</u>
		<u>1,000</u>
"Снеп" – частка прибутків після придбання (1,000 x 75%)		750
Гудвіл, амортизований на дату (P1)		<u>(125)</u>
		<u>2,125</u>

### Вправа 5

	\$млн.
Негативний гудвіл, пов'язаний з майбутніми збитками (\$15мл/\$30млн x \$30млн)	15
Негативний гудвіл по відношенню до немонетарних активів (P)	30
Негативний гудвіл понад немонетарні активи (P)	<u>5</u>
	<u>50</u>

Негативний гудвіл, що залишився, відображається по кредиту статей звіту про прибутки та збитки таким чином:

\$15 млн. до майбутніх збитків по мірі виникнення цих збитків

\$90 млн. до непоточних активів протягом строку корисного використання цих активів

#### Рішення

Сума гудвілу, що відображається по кредиту статей немонетарних активів:

$$1/4 * \$120\text{млн (що складаються: \$80млн + \$40млн)} = \$30\text{млн}$$

Частина негативного гудвілу, яка не відноситься до ідентифікованих майбутніх збитків, дорівнює \$125 млн. (\$155 млн. мінус \$30 млн.). Оскільки це перевищує справедливу вартість отриманих немонетарних активів, частка гудвілу, яка має припадати на немонетарні активи, буде базуватись на \$120 млн. (на усій сумі отриманих немонетарних активів), а перевищення у \$5 млн. буде одразу включене до звіту про прибутки та збитки.

## Вправа 6

### Група “Подача”

#### Консолідований баланс станом на 31.12.X8

	(a) Базовий підхід \$'000	(б) Альтернативний підхід \$'000
Гудвіл	28.8	28.8
Інші активи (P4)	<u>643.6</u>	<u>650.0</u>
	<u>672.4</u>	<u>678.8</u>
Акціонерний капітал	150.0	150.0
Нерозподілені прибутки	371.0	371.0
Частка меншості	<u>52.4</u>	<u>58.8</u>
	<u>573.4</u>	<u>579.8</u>
Зобов'язання	<u>99.0</u>	<u>99.0</u>
	<u>672.4</u>	<u>678.8</u>

#### Рішення

- (1) “Подача”  
↓ 80%  
“Стадіон”
- 1.1.X7  
Собівартість \$200,000  
Номінал \$34,000

- (2) Коригування справедливої вартості

	При придбанні \$'000	Зміни \$'000	На дату балансу \$'000
Запаси	+12	(12)	-
Земля у повній власності	+20		+20
Основні засоби	<u>+24</u>	<u>(12)*</u>	<u>+12</u>
	+56	<u>(24)</u>	+32

\*Додаткова амортизація \$24,000 x 2/4

- (3) Інші активи

	\$'000 (a)	\$'000 (b)
“Подача”	308	308
“Стадіон”	<u>310</u>	<u>310</u>
	618	618
Коригування справедливої вартості		
- Пропорційна консолідація (80% x 32)	25.6	
- Повністю		<u>32</u>
	<u>643.6</u>	<u>650</u>

- (4) Гудвіл

	\$'000	\$'000
Справедлива вартість, що розглядається		200
Мінус: Справедлива вартість отриманих чистих ідентифікованих активів		
Акціонерний капітал	100	
Нерозподілені прибутки при придбанні	34	
Коригування справедливої вартості (P2)	<u>56</u>	
	190	

Частка групи	× 80%	(152)	
Гудвіл при придбанні		48	
Амортизований <sup>(2/5)</sup>		19.2	
Неамортизований <sup>(3/5)</sup>		28.8	
(5) Частка меншості			
	\$'000	\$'000	
	(a)	(b)	
Акціонерний капітал	100	100	
Нерозподілені прибутки на дату балансу	162	162	
Коригування справедливої вартості	—	<u>32</u>	
	—	<u>294</u>	
× частка меншості 20%	<u>52.4</u>	<u>58.8</u>	
(6) Нерозподілені прибутки			
	Подача	Стадіон	
	\$'000	\$'000	
На дату балансу	307	162	
Нерозподілені прибутки при придбанні		(34)	
Зміни в коригуваннях справедливої вартості	—	<u>(24)</u>	
	307	<u>104</u>	
“Стадіон” – частка прибутків після придбання (80% × 104)	83.2		
Мінус: амортизований гудвіл	<u>(19.2)</u>		
	<u>371.0</u>		

## Вправа 7

### Придбання посеред року

	\$	\$
Собівартість інвестиції		4,000
Частка придбаних чистих активів у склад		
Акціонерного капіталу	1,000	
Емісійного доходу	500	
Нерозподіленого прибутку (P)	<u>2,250</u>	
	<u>3,750</u>	
Частка групи	× 80%	(3,000)
Гудвіл		<u>1,000</u>

### Рішення

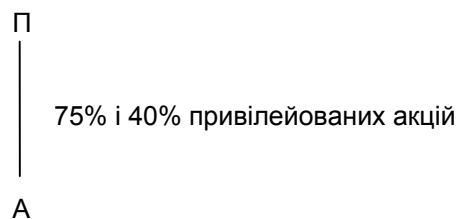
“Занедбаність” – нерозподілені прибутки на 30.9.X7	\$
Нерозподілені прибутки на 1.1.X7	1,500
За 9 місяців до 30.9.X7	750
$\frac{9}{12} \times 1,000$	—
Нерозподілений прибуток на 30.9.X7	<u>2,250</u>

### Вправа 8

Гудвіл		
	\$	\$
Собівартість інвестиції		5,000
Придбані чисті активи у складі		
Простих акцій	3,000	
Нерозподілених прибутків	<u>2,000</u>	
	5,000	
Частка групи у складі	75%	(3,750)
Привілейованих акцій (40% × 1,000)		<u>(400)</u>
Гудвіл		<u>850</u>
Частка меншості (ЧМ)		
ЧМ у чистих активах, яка фінансується простими акціями		
Прості акції	3,000	
Нерозподілені прибутки	<u>2,000</u>	
	5,000	
Частка ЧМ x25%		1,250
ЧМ у чистих активах, яка фінансується привілейованими акціями 60% × 1,000		<u>600</u>
		<u>1,850</u>

### РІШЕННЯ

(P1) Структура групи



### Вправа 9

Група "Браконьєр"  
Консолідований баланс на 31 грудня 20X8р.

	\$'000	\$000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби (200 + 50)		250
ПОТОЧНІ АКТИВИ		
Запаси (22 + 18 + 16)	56	
Дебіторська заборгованість (56 + 39)	95	
Грошові кошти (4 + 15 + 4)	<u>23</u>	
		<u>174</u>
		<u>424</u>
КАПІТАЛ І РЕЗЕРВИ		
Акціонерний капітал	100	
Нерозподілені прибутки	172.2	
Частка меншості	<u>20.8</u>	293
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Торговельна кредиторська заборгованість (81 + 50)		<u>131</u>
		<u>424</u>

РІШЕННЯ

1. Структура групи		
“Браконьєр”		“Розкрадання” 60%
∴ Частка меншості		40%
2. Частка меншості		
		\$
Акціонерний капітал =		10
Нерозподілені прибутки =		<u>42</u>
		<u>52</u>
Частка ЧМ (40%)		20.8
3. Консолідовані нерозподілені прибутки		
	“Браконьєр”	“Розкрадання”
	\$'000	\$'000
До коригування	147	42
Нерозподілені прибутки при придбанні		<u>(0)</u>
		42
“Розкрадання” – частка після придбання (60% x 42)	<u>25.2</u>	
	<u>172.2</u>	

**Вправа 10**

**Група “Парк”**

**Консолідований баланс на 31 грудня 20X8р.**

		\$'000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби (200 + 80)		280
ПОТОЧНІ АКТИВИ		
Запаси (50 + 25 – (P2) 5)	70	
Інші (100 + 55)	<u>155</u>	
		<u>225</u>
		<u>505</u>
КАПІТАЛ І РЕЗЕРВИ		
Акціонерний капітал	100	
Нерозподілені прибутки (P4)	251	
Частка меншості (P3)	<u>19</u>	370
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (75 + 60)		<u>135</u>
		<u>505</u>

РІШЕННЯ

1. Структура групи		
“Парк”		“Гуркіт” 80%
∴ Частка меншості		<u>20%</u>
		<u>100%</u>
2. Коригування запасів		
При консолідації:		
Елемент прибутку у запасах:		
$25/125 \times 25,000 = \$5,000$		
∴ Запаси зменшились на \$5,000		
Нерозподілені прибутки підприємства «Гуркіт» зменшились на \$5,000		
нереалізованого прибутку.		

3.	Частка меншості		
	Акціонерний капітал	\$	
	Нерозподілений прибуток	10	
	Нереалізований результат	90	
		<u>(5)</u>	
		95	
	Частка меншості (20%)	19	
4.	Консолідовані нерозподілений прибуток	“Парк”	“Гуркіт”
		\$'000	\$'000
	До коригування	183	90
	Нереалізований результат		(5)
	Нерозподілений прибуток при придбанні		<u>(0)</u>
		85	
	“Гуркіт” – частка прибутків після придбання (80% x 85)	<u>68</u>	
		<u>251</u>	

### Вправа 11

#### Група “Порт”

#### Консолідований баланс на 30 червня 20X8р.

		\$'000	\$'000
	НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
	Основні засоби (216 + 182 - 20 + 10)	388	
	Гудвіл	<u>(16)</u>	
			372
	ПОТОЧНІ АКТИВИ (678 + 350)		<u>1,028</u>
			<u>1,400</u>
	КАПІТАЛ І РЕЗЕРВИ		
	Акціонерний капітал	150	
	Нерозподілений прибуток	822	
	Частка меншості	<u>102</u>	1,074
	ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (294 + 32)		<u>326</u>
			<u>1,400</u>
	РІШЕННЯ		
1.	Структура групи		
	“Порт”	“Шторм”	
		80%	
∴	Частка меншості	20%	
2.	Коригування основних засобів		
(а)	Прибуток при вибутті		\$
	Надходження від “Шторму”		56,000
	Чиста балансова вартість		<u>(36,000)</u>
			<u>20,000</u>
(б)	Амортизація		\$
	При звичайних умовах = $\frac{36,000}{2}$ =		18,000
	Шторм = $\frac{56,000}{2}$ =		<u>28,000</u>
	Перевищення з точки зору групи		<u>10,000</u>

3. Гудвіл		
	\$'000	\$'000
Собівартість інвестиції		100
Отримані чисті активи у складі		
Акціонерного капіталу	100	
Нерозподіленого прибутку	<u>50</u>	
Частки групи 80%	<u>150</u>	(120)
Негативний гудвіл		<u>(20)</u>
На 30.6.20X8р., залишок дорівнює $20 \times \frac{4}{5} = 16$		
4. Частка меншості		\$'000
Акціонерний капітал		100
Нерозподілений прибуток		400
Додати назад: надлишок амортизації		<u>10</u>
		<u>510</u>
Частка меншості (20%)		102
5. Консолідований нерозподілений прибуток		
	“Порт”	“Шторм”
	\$'000	\$'000
До коригування	550	400
Мінус: прибуток при вибутті	(20)	
Плюс: надлишок амортизації		10
Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>        </u>	<u>(50)</u>
	530	360
“Шторм” – частка прибутків після придбання (80% x 360)	288	
Гудвіл, зворотний запис	<u>4</u>	
	<u>822</u>	

## Вправа 12

### Група “Весло” Консолідований баланс

	\$	\$
Основні засоби (1,100 + 510)		1,610
Поточні активи (1,450 + 900)		<u>2,350</u>
		<u>3,960</u>
Акціонерний капітал	500	
Нерозподілений прибуток	1,210	
Частка меншості	<u>80</u>	1,790
Поточні зобов'язання		
- до коригування (880 + 610)	1,490	
- інша кредиторська заборгованість (дивіденди для ЧМ) (400 – 320)	80	
- дивіденди до сплати	<u>600</u>	
		<u>2,170</u>
		<u>3,960</u>

## РІШЕННЯ

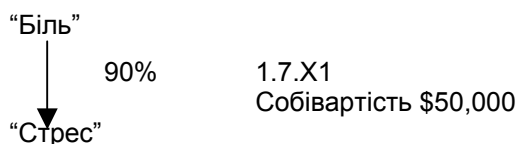
1. Структура групи	
“Весло”	“Купання” 80%
∴ Частка меншості	20%

2.	Гудвіл		
		\$'000	\$'000
	Собівартість інвестиції		1,000
	Отримані чисті активи у складі		
	Акціонерного капіталу	100	
	Нерозподіленого прибутку	<u>200</u>	
	Частки групи	80% × <u>300</u>	<u>(240)</u>
			760
	Амортизація		<u>(760)</u>
			-
3.	Частка меншості	\$	
	Акціонерний капітал	100	
	Нерозподілений прибуток	700	
	Дивіденди до сплати	<u>(400)</u>	
		<u>400</u>	
	Частка меншості (20%)	<u>80</u>	
4.	Консолідовані нерозподілений прибуток	“Весло”	“Купання”
		\$	\$
	До коригування	2,170	700
	Дивіденди до сплати	<u>(600)</u>	<u>(400)</u>
	Дивіденди до отримання	320	
	Нерозподілений прибуток про придбання	<u>1,890</u>	<u>(200)</u>
			100
	“Купання” – частка прибутків після придбання (80% × 100)	80	
	Амортизація гудвілу (P2)	<u>(760)</u>	
		<u>1,210</u>	

### Вправа 13

#### РІШЕННЯ

##### 1. Структура групи



##### 2. Гудвіл

	\$	\$
Справедлива вартість, яка розглядається		50,000
Мінус: дивіденд до придбання (P3)		<u>(360)</u>
		49,640
Акціонерний капітал	16,000	
Емісійний дохід	4,000	
НОМІНАЛ [(12,000 + (6/12 × 16,000))]	<u>20,000</u>	
	40,000	
Групова частка (90% × 40,000)		<u>(36,000)</u>
Гудвіл		<u>13,640</u>

3. Дивіденд до придбання

Дивіденди підприємства “Стрес” за рік дорівнюють \$2,400 (\$800 проміжних плюс \$1,600 остаточних). Сума цих дивідендів, пов’язаних підприємством “Біль”, після придбання дорівнює \$1,080 (2,400 x 90% x 6/12); тому з \$1,440 (\$1,600,000 x 90%) оголошених дивідендів підприємства “Стрес”, які отримуватиме підприємство “Біль”, \$360 слід вважати як отримані до придбання.

Коригування	Дт Дивідендний дохід (“Біль”)	\$360
	Кт Собівартість інвестиції	\$360

**Вправа 14**

**Група “Місцева говірка”  
Консолідований звіт про прибутки та збитки  
за рік, який закінчується 31.12.X9р.**

	\$'000
Доход (100 + 90)	190
Собівартість реалізації (75 + 55)	<u>(130)</u>
Валовий прибуток	60
Витрати на збут (5 + 6)	(11 )
Адміністративні витрати (8 + 10 + (P2) 4.7)	<u>(22.7)</u>
Прибуток до оподаткування	26.3
Витрати на сплату податку на прибуток (4 + 6)	<u>(10)</u>
Прибуток після оподаткування	16.3
Частка меншості (10% x 13)	<u>(1.3)</u>
Чистий прибуток за рік	15
Дивіденди	<u>(2)</u>
Нерозподілений прибуток за рік	13
Нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду (P3)	<u>40.2</u>
Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період (P4)	<u>53.2</u>

**РІШЕННЯ**

1. Структура групи

	<i>Жаргон</i>
“Місцева говірка”	90%
∴ Частка меншості	10%

2. Гудвіл

	\$'000	\$'000
Собівартість інвестиції	55	
Придбані чисті активи у складі		
Акціонерного капіталу	20	
Нерозподіленого прибутку	<u>15</u>	
Частки 90%	<u>35</u>	<u>(31.5)</u>
		<u>23.5</u>

Амортизація за рік (23.5 /5) = 4.7

3. Консолідовані нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду

	“Місцева говірка” \$'000	“Жаргон” \$'000
До коригування	50	25
Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>-</u>	<u>(15)</u>
	50	<u>10</u>
“Жаргон” – частка прибутків після придбання (90% x 10)	9	
Мінус: амортизований гудвіл (4.7 x 4)	<u>(18.8)</u>	
	<u>40.2</u>	

4. Консолідовані нерозподілений прибуток, перенесений на попередній період

	“Місцева говірка” \$'000	“Жаргон” \$'000
До коригування	60.5	33
Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>-</u>	<u>(15)</u>
	60.5	18
“Жаргон” - частка прибутків після придбання (90% x 18)	16.2	
Мінус: гудвіл (повністю амортизований)	<u>(23.5)</u>	
	<u>53.2</u>	

**Вправа 15**

(а)

**Група “Торбинка”**  
**Переглянутий консолідований звіт про прибутки та збитки**  
**за рік, який закінчується 31.12.X2р.**

	\$
Доход від реалізації (24.5 + 15.6 - 8)	32,100
Собівартість реалізації та витрати (14 + 10 - 8)	<u>(16,000)</u>
Прибуток до оподаткування	16,100
Витрати на сплату податку на прибуток (5 + 1.6)	<u>(6,600)</u>
Прибуток після оподаткування	9,500
Частка меншості (25% × 4,000)	<u>(1,000)</u>
Чистий прибуток за рік	8,500
Дивіденди	<u>(3,000)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>5,500</u>

(б)

**Група “Торбинка”**  
**Переглянутий консолідований звіт про прибутки та збитки**  
**за рік, який закінчується 31.12.X2р.**

	\$
Доход від реалізації (24.5 + 15.6 - 8)	32,100
Собівартість реалізації та витрати (14 + 10 - 8 + 2)	<u>(18,000)</u>
Прибуток до оподаткування	14,100
Витрати на сплату податку на прибуток (5 + 1.6)	<u>(6,600)</u>
Прибуток після оподаткування	7,500
Частка меншості (25% × 4,000)	<u>(1,000)</u>
Чистий прибуток за рік	6,500
Дивіденди	<u>(3,000)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>3,500</u>

(в)

**Група “Торбинка”**  
**Переглянутий консолідований звіт про прибутки та збитки**  
**за рік, який закінчується 31.12.X2р.**

	\$
Доход від реалізації (24,500 + 15,600 - 8,000)	32,100
Собівартість реалізації та витрати (14,000 + 10,000 - 8,000 + 2,000)	<u>(18,000)</u>
Прибуток до оподаткування	14,100
Витрати на сплату податку на прибуток (5,000 + 1,600)	<u>(6,600)</u>
Прибуток після оподаткування	7,500
Частка меншості (25% × (4,000 - 2,000))	<u>( 500)</u>
Чистий прибуток за рік	7,000
Дивіденди	<u>(3,000)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>4,000</u>

### Вправа 16

Придбання посеред року

**Група підприємств “Небезпечне”  
Консолідований звіт про прибутки та збитки  
за рік, який закінчився 30.09.Х5р.**

	\$
Доход від реалізації $(10 + (\frac{9}{12} \times 1) - 0.2)$	10,550
Собівартість реалізації та витрати $(6 + (\frac{9}{12} \times 0.7) - 0.2 + 15 + 30)$	<u>(6,370)</u>
Прибуток до оподаткування	4,180
Витрати на сплату податку на прибуток $(1.4 + (\frac{9}{12} \times 0.12))$	<u>(1,490)</u>
Прибуток після оподаткування	2,690
Частка меншості $(20\% \times (\frac{9}{12} \times 0.18))$	<u>(27)</u>
Чистий прибуток за рік	2,663
Оголошений дивіденд (тільки “Небезпечне”)	<u>(600)</u>
Нерозподілений прибуток	2,063
Нерозподілений прибуток, перенесений з попереднього періоду (тільки “Небезпечне”)	<u>6,000</u>
Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період	<u>8,063</u>

Нерозподілений прибуток, перенесений на наступний період:

	“Небезпечне”	“Надійне”
	\$	\$
Відповідно до балансу	8,000	350
Мінус: нереалізований прибуток	(15)	
Додати дивіденд «Надійного» $(80 \times 80\%)$	64	
Нерозподілений прибуток при придбанні $250 + (3/12 \times 180)$		<u>(295)</u>
	<u>8,049</u>	55
“Надійне” – частка прибутку після придбання $(80\% \times 55)$	44	
Мінус амортизований гудвіл $(320/8 \times 9/12)$	<u>(30)</u>	
	<u>8,063</u>	

### Вправа 17

Частка меншості з привілейованими дивідендами

	\$	
$50\% \times 8 =$	4	
$20\% \times (50 - 8) =$	<u>8.4</u>	
Усього частка меншості		<u>12.4</u>

Все, що ми зробили, це більш ретельно розподілили прибуток після оподаткування між тими, хто дійсно ним володіє.

### Вправа 18

Метод участі в капіталі - Баланс

**Група "Пекс"**  
**Консолідований баланс на 31.12.X1р.**

	\$	
Інвестиція у "АБВ" (P1)		216
Інші активи		<u>1,080</u>
		<u>1,296</u>
Акціонерний капітал		300
Нерозподілений прибуток (P2)		<u>796</u>
		1,096
Зобов'язання		<u>200</u>
		<u>1,296</u>

### РІШЕННЯ

1.		\$	\$	
	Гудвіл			
	Собівартість інвестиції		120	
	Частка придбаних чистих активів у складі			
	Акціонерного капіталу	100		
	Нерозподілених прибутків	<u>100</u>		
		200		
	Частка групи	40%	<u>80</u>	
	Гудвіл		40	
	Амортизований (3/5)		<u>(24)</u>	
			<u>16</u>	
2.	Інвестиція у "АБВ"		\$	
	Частка чистих активів		200	
	Додати: Неамортизований гудвіл		<u>16</u>	
			<u>216</u>	
	АБО		\$	
	Собівартість інвестиції		120	
	Додати: нерозподілені прибутки після придбання			
	(40% (400 – 100))		120	
	Мінус: амортизований гудвіл		<u>(24)</u>	
	Інвестиція у "АБВ"		<u>216</u>	
3.	Нерозподілений прибуток			
		<b>"Пекс"</b>	<b>"АБВ"</b>	
		\$	\$	
	Відповідно балансу	700	400	
	Нерозподілений прибуток при придбанні	<u>      </u>	<u>(100)</u>	
		700	300	
	"АБВ" - частка прибутку після придбання (40% x 300)	120		
	Мінус амортизований гудвіл	<u>(24)</u>		
		<u>796</u>		

### Вправа 19

Метод участі в капіталі – Звіт про прибутки та збитки

**Група “Пекс”**  
**Консолідований звіт про прибутки та збитки**  
**за рік, який закінчився 31.12.X1р.**

	\$'000
Доход від реалізації	
1,100	
Собівартість реалізації	(200)
Валовий прибуток	900
Витрати	(130)
Прибуток від діяльності	770
Фінансовий доход	90
Фінансові витрати	(40)
Доход від асоційованих підприємств [(40% × 290) – (P1) 8]	108
Прибуток до оподаткування	928
Витрати на сплату податку на прибуток*	(298)
Чистий прибуток за рік	630
Дивіденди	(300)
Нерозподілений прибуток	<u>330</u>
* Податок на прибуток	
Материнське та дочірні підприємства	270
Асоційоване підприємство (40% × 70)	28

### РІШЕННЯ

1. Гудвіл	\$	\$
Собівартість інвестиції		120
Частка придбаних чистих активів у складі		
Акціонерного капіталу	100	
Нерозподіленого прибутків	<u>100</u>	
	200	
Частка групи	40%	<u>80</u>
Гудвіл		<u>40</u>
Річна амортизація (1/5)		<u>8</u>

### Вправа 20

(а) **Група “Парашут”**  
**Консолідований баланс на 31 грудня 20X5р.**

	\$'000	\$'000
<b>НЕПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Основні засоби [406 + (50% × 160)]		486
<b>ПОТОЧНІ АКТИВИ</b>		
Запаси [100 + (50% × (50 – (P2)10)]	120	
Інші [200 + (50% × 110)]	<u>255</u>	
		<u>375</u>
		<u>861</u>
<b>КАПІТАЛ І РЕЗЕРВИ</b>		
Акціонерний капітал	200	
Нерозподілений прибуток (P3)	<u>451</u>	
		651
<b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ [150 + (50% × 120)]</b>		
		<u>210</u>
		<u>861</u>

### РІШЕННЯ

1. Структура групи



2. Коригування запасів

Елемент прибутку в запасах:  
 $25/125 \times 50,000 = \$10,000$

∴ Запаси будуть зменшені на 50% від цього (\$5,000)

*Підказка:* Щодо нереалізованих прибутків асоційованих підприємств і спільних підприємств, слід вилучати тільки частку прибутку материнської компанії, незалежно від того, хто продавав. Тому завжди слід робити коригування всієї суми нереалізованого прибутку в нерозподілених прибутках асоційованого підприємства або спільного підприємства (незалежно від того, хто продавав), і потім правильна частка коригується автоматично такими стандартними процедурами консолідації.

Коригування запасів слід робити в обліку утримувача (метод, наведений у червні 2002р. - ПКТ-3/МСБО 31, не є відповідним).

3. Консолідовані нерозподілені прибутки	Парашут \$'000	Стрибок \$'000
До коригування	366	180
Нереалізовані прибутки		(10)
Нерозподілені прибутки при придбанні	<u>        </u>	<u>(0)</u>
	366	170
"Стрибок" – частка прибутку після придбання (50% x 170)	<u>85</u>	
	<u>451</u>	

#### Група "Парашут"

#### Консолідований звіт про прибутки та збитки за рік, який закінчується 31.12.X5р.

	\$'000
Доход від реалізації [490 + (50% × 312)]	646
Собівартість реалізації і витрати [280 + (50% × (200 + (P2) 10)]	<u>(385)</u>
Прибуток до оподаткування	261
Витрати на сплату податку на прибуток [100 + (50% × 32)]	<u>(116)</u>
Чистий прибуток за рік	145
Дивіденди	<u>(60)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>85</u>

Примітка: МСБО 31 вимагає вилучення частки нереалізованого прибутку від передачі товарів. У МСБО нічого не йдеться про питання вилучення міжгрупових операцій, тому припускається, що реалізацію і собівартість реалізації не слід коригувати для 50% частки спільного контрольованого підприємства від торгової операції продажу в сумі \$50,000 між підприємствами "Парашут" і "Стрибок".

(б) **Консолідований баланс на 31 грудня 20X5р.**

	\$'000	\$'000
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ		
Основні засоби	406	
Інвестиції в "Стрибок" (50% × (200 – (P2) 10))	<u>95</u>	
		501
ПОТОЧНІ АКТИВИ		
Запаси	100	
Інші	<u>200</u>	
		<u>300</u>
		<u>801</u>
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Прості акції 200		
Нерозподілений прибуток (P3)	<u>451</u>	
		651
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		<u>150</u>
		<u>801</u>

**Група "Парашут"**

**Консолідований звіт про прибутки та збитки за рік, який закінчується 31.12.X5р.**

	\$'000
Доход від реалізації	490
Собівартість реалізації і витрати	<u>(280)</u>
Прибуток від діяльності	210
Доход від спільно контролюваного підприємства [50% (112 – 10)]	<u>51</u>
Прибуток до оподаткування	261
Витрати на сплату податку на прибуток [100 + (50% × 32)]	<u>(116)</u>
Чистий прибуток за рік	145
Дивіденди	<u>(60)</u>
Нерозподілений прибуток	<u>85</u>

## Вправа 21

### РОБОЧИЙ ПРИКЛАД

	<i>Придбання</i>	<i>Об'єднання інтересів</i>	
Основні засоби (2,900 + 4,500)	7,400	(2,900 + 4,000)	6,900
Гудвіл (P2)	2,300		-
Поточні активи (1,600 + 1,300)	2,900		2,900
	<u>12,600</u>		<u>9,800</u>
Акціонерний капітал (P1)	5,500		5,500
Емісійний доход (P3) (тільки "Гама", "Бета" - до придбання)	4,200		200
Нерозподілений прибуток (тільки "Гама", "Бета" - до придбання)	2,600	(P5)	3,800
	<u>12,300</u>		<u>9,500</u>
Поточні зобов'язання (200 + 100)	<u>300</u>		<u>300</u>
	<u>12,600</u>		<u>9,800</u>
<b>(P1) Випущені акції</b>			
"Бета" має 4,000 акцій			
Випуск 4,000 x \$1 =		\$4,000	
Плюс акції "Гама"		<u>1,500</u>	
		5,500	
<b>(P2) Гудвіл – за методом придбання</b>			
Справедлива вартість, що розглядається (4,000 акцій × \$2)			8,000
Мінус: справедлива вартість придбаних чистих активів:			
Акціонерний капітал		1,000	
Емісійний доход		100	
Резерви до придбання		4,100	
Коригування справедливої вартості (4,500 - 4,000)		<u>500</u>	
		5,700	
Групова частка		100%	(5,700)
Гудвіл			<u>2,300</u>
<b>(P3) Емісійний доход</b>			
Випущені акції @ СВ (справедлива вартість)		8,000	
Випущені акції @ НВ (номінальна вартість)		<u>(4,000)</u>	
		4,000	
<b>(P4) Різниця при консолідації</b>			
Номінальна вартість, що розглядається (4,000 акцій × \$1)			4,000
Мінус: номінальна вартість придбаних чистих активів:			
Акціонерний капітал		1,000	
Емісійний доход		100	
Резерви перед придбанням (ЗАВЖДИ нуль)		<u>0</u>	
		1,100	
Групова частка		100%	(1,100)
Різниця при консолідації			<u>2,900</u>

(P5) Нерозподілений прибуток	"Гама"	"Бета"
	\$	\$
До коригування	2,600	4,100
Прибутки перед придбанням (ЗАВЖДИ нуль)		<u>(0)</u>
		4,100
"Бета" – частка прибутків після придбання (100% x 4,100)	4,100	
Мінус: різниця при консолідації	<u>(2,900)</u>	
	<u>3,800</u>	

## Вправа 22

	\$
Доход (5,000 + 4,000)	9,000
Собівартість реалізації (2,000 + 1,600)	<u>(3,600)</u>
Валовий прибуток	5,400
Витрати (1,000 + 900)	<u>(1,900)</u>
Прибуток після оподаткування	3,500
Частка меншості (1,500 x 10%)	<u>(150)</u>
Чистий прибуток за рік	<u>3,350</u>

## 18 ГЛАВА 18

### Вправа 1

Рентабельність, визначена через маржу валового прибутку, дещо зменшилась, хоча все ще перевищує середньогалузевий показник. Однак маржа чистого прибутку, яка важливіша з точки зору акціонерів, будучи вищою за середньогалузевий показник, ще зросла у 20X7 г.

Фінансовий лівередж зменшився і є значно меншим за середньогалузевий рівень. Хоча низький фінансовий лівередж означає більш високі доходи для акціонерів (якщо припустити, що ставка відсотка менша за рентабельність інвестованого капіталу (ROCE), яка дорівнює 19%), він також пов'язаний з підвищеним ризиком з погляду позикодавців. Рентабельність власного капіталу до оподаткування (ROOE) збільшилась у 20X7р. порівняно з 20X6р., що відповідає зменшенню фінансового лівереджа. Рентабельність власного капіталу до оподаткування (ROOE) вища за рентабельність інвестованого капіталу (ROCE), яка залишилась на попередньому рівні.

Якщо подивитися на ліквідність, то коефіцієнт покриття трохи знизився порівняно з попереднім роком, хоча знову він вищий за середньогалузевий. Однак, імовірно, що це зниження обумовлене зменшенням запасів, оскільки коефіцієнт швидкої ліквідності залишився постійним. Він погоджений зі зменшенням оборотності запасів.

Період оплати кредиторської заборгованості і період погашення дебіторської заборгованості зросли, особливо період погашення. Обидва показники вищі за середньогалузевий рівень. Це збільшення дозволяє припустити, що компанія швидко розширює свою діяльність, можливо, надаючи можливість клієнтам робити оплату протягом більш тривалого періоду, щоб "завоювати" їх, і фінансуючи таке розширення за рахунок уповільнення платежів постачальникам. Таке розширення узгоджене зі зменшенням маржі валового прибутку; компанія може знижувати ціни, щоб збільшити обсяг реалізації. Це впливає на ліквідність. Можуть виникнути також проблеми з безнадійними боргами.

При відсутності подальшої інформації, наприклад, показників доходу, нераціонально робити прогнози в абсолютних сумах. В основному, рентабельність виглядає привабливо, але ліквідність і фінансовий лівередж необхідно ретельно відстежувати.

## 19 ГЛАВА 19

### Вправа 1

1. Згідно з МСБО 37, умовні зобов'язання не повинні визнаватися у фінансових звітах, хоча інформацію про них варто розкривати у примітках. Необхідно розкривати таку інформацію:

короткий опис характеру умовного зобов'язання;

оцінку його фінансового впливу;

ознаки існування невизначеності;

можливість будь-якого відшкодування.

2. Створення забезпечення можливих платежів до Пенсійного фонду та їх відображення у фінансових звітах приведе до:

зростання короткострокових зобов'язань і зменшення нерозподіленого прибутку – в Балансі;

зменшення чистого прибутку – у Звіті про прибутки та збитки.

3. Ні, коригування зменшить власний капітал і збільшить поточні зобов'язання при однаковій сумі забезпечення.

4.

Коефіцієнти	Зміни
Коефіцієнт покриття = Поточні активи / Короткострокові зобов'язання	Зменшення
Коефіцієнт заборгованості = Сукупна заборгованість / Сукупні активи	Зменшення
Оборотність активів = Чистий дохід / Активи	Зменшення
Рентабельність капіталу (ROE) = Чистий прибуток / Власний капітал	Немає змін (зменшення чистого прибутку = зменшення акціонерного капіталу)

## ДОДАТОК 1

### ПЕРЕЛІК МСФЗ І ВІДПОВІДНИХ ТЛУМАЧЕНЬ КТМФЗ

МСФЗ (МСБО)		Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО)	
Номер	Назва	Номер	Назва
1	2	3	4
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	-	-
МСФЗ 2	Виплата на основі акції	-	-
МСБО 1	Подання фінансових звітів	ПКТ 18	Послідовність: альтернативні методи
		ПКТ 29	Розкриття: угоди з надання послуг з поступки
МСБО 2	Запаси	ПКТ 1	Послідовність: різні формули собівартості запасів
МСБО 7	Звіти про рух грошових коштів	-	-
МСБО 8	Облікові політики, зміни облікових оцінок та помилки	-	-
МСБО 10	Події після дати балансу	-	-
МСБО 11	Будівельні контракти	-	-
МСБО 12	Податки на прибуток	ПКТ 21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються
		ПКТ 25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі підприємства або його акціонерів
МСБО 14	Звітність за сегментами	-	-
МСБО 16	Основні засоби	ПКТ 14	Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів
		ПКТ 23	Основні засоби: витрати на суттєвий технічний огляд або капітальний ремонт
МСБО 17	Оренда	ПКТ 15	Операційна оренда: заохочення
		ПКТ 27	Оцінка сутності операцій згідно з юридичною формою лізингу
МСБО 18	Доход	ПКТ 31	Доход: бартерні операції, включаючи послуги з реклами
МСБО 19	Виплати працівникам	-	-

1	2	3	4
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	ПКТ 10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	ПКТ 7	Введення євро
		ПКТ 11	Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти
		ПКТ 19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів відповідно до МСБО 21 та МСБО 29
		ПКТ 30	Відображення у звітності переведення валюти з валюти оцінки у валюту подання
МСБО 22	Об'єднання компаній	ПКТ 9	Об'єднання компаній: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів
		ПКТ 22	Об'єднання компаній: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу
		ПКТ 28	Об'єднання компаній: "Дата обліку" і справедлива вартість інструментів капіталу
МСБО 23	Витрати на позики	ПКТ 2	Послідовність: капіталізація витрат на позики
МСБО 24	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	-	-
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	-	-
МСБО 27	Консолідована і окрема фінансова звітність	ПКТ 12	Консолідація: підприємства спеціального призначення
		ПКТ 33	Консолідація і метод участі в капіталі: потенційні права голосу і розподілення частки власності
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані компанії	ПКТ 3	Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими компаніями
		ПКТ 33	Консолідація і метод участі в капіталі: потенційні права голосу і розподілення частки власності
		ПКТ 20	Метод участі в капіталі: визнання збитків
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	ПКТ 19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів відповідно до МСБО 21 та МСБО 29
МСБО 30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних установ	-	-
МСБО 31	Частки у спільних підприємствах	ПКТ 13	Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників

1	2	3	4
МСБО 32	Фінансові інструменти: розкриття та подання	ПКТ 5	Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення
		ПКТ 16	Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)
		ПКТ 17	Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом
МСБО 33	Прибуток на акцію	ПКТ 24	Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватись акціями
1	2	3	4
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність	-	-
МСБО 35	Діяльність, що припиняється	-	-
МСБО 36	Зменшення корисності активів	-	-
МСБО 37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	-	-
МСБО 38	Нематеріальні активи	ПКТ 6	Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення
		ПКТ 32	Нематеріальні активи: витрати на веб-сайт
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	-	-
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	-	-
МСБО 41	Сільське господарство	-	-



## ДОДАТОК 2

### ПЕРЕЛІК ЧИННИХ П(С)БО

Номер 1	Назва 2	Перше прийняття 3	Останні зміни 4
П(С)БО 1	Основні вимоги до фінансової звітності	31.03.99	25.11.02
П(С)БО 2	Баланс	31.03.99	23.05.03
П(С)БО 3	Звіт про прибутки та збитки	31.03.99	23.05.03
П(С)БО 4	Звіт про рух грошових коштів	31.03.99	25.11.02
П(С)БО 5	Зміни у власному капіталі	31.03.99	23.05.03
П(С)БО 6	Виправлення помилок та зміни до фінансової звітності	28.05.99	25.11.02
П(С)БО 7	Основні засоби	27.04.00	25.11.02
П(С)БО 8	Нематеріальні активи	18.10.99	25.11.02
П(С)БО 9	Запаси	20.10.99	25.11.02
П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість	08.10.99	23.05.03
П(С)БО 11	Зобов'язання	31.01.00	10.12.02
П(С)БО 12	Фінансові інвестиції	26.04.00	23.05.03
П(С)БО 13	Фінансові інструменти	30.11.01	23.05.03
П(С)БО 14	Оренда	28.07.00	10.12.02
П(С)БО 15	Доход	29.11.99	10.12.02
П(С)БО 16	Витрати	31.12.99	10.12.02
П(С)БО 17	Податок на прибуток	28.12.00	23.05.03
П(С)БО 18	Будівельні контракти	28.02.01	23.05.03
П(С)БО 19	Об'єднання підприємств	07.07.99	10.12.02
П(С)БО 20	Консолідовані фінансові звіти	30.07.99	10.12.02
П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів	10.08.00	25.11.02
П(С)БО 22	Вплив інфляції	28.02.02	-
П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	18.06.01	24.09.03
П(С)БО 24	Прибуток на акцію	16.07.01	-
П(С)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства	25.02.00	09.07.03
П(С)БО 26	Виплати працівникам	28.10.03	-
П(С)БО 27	Діяльність, що припиняється	07.11.03	-

