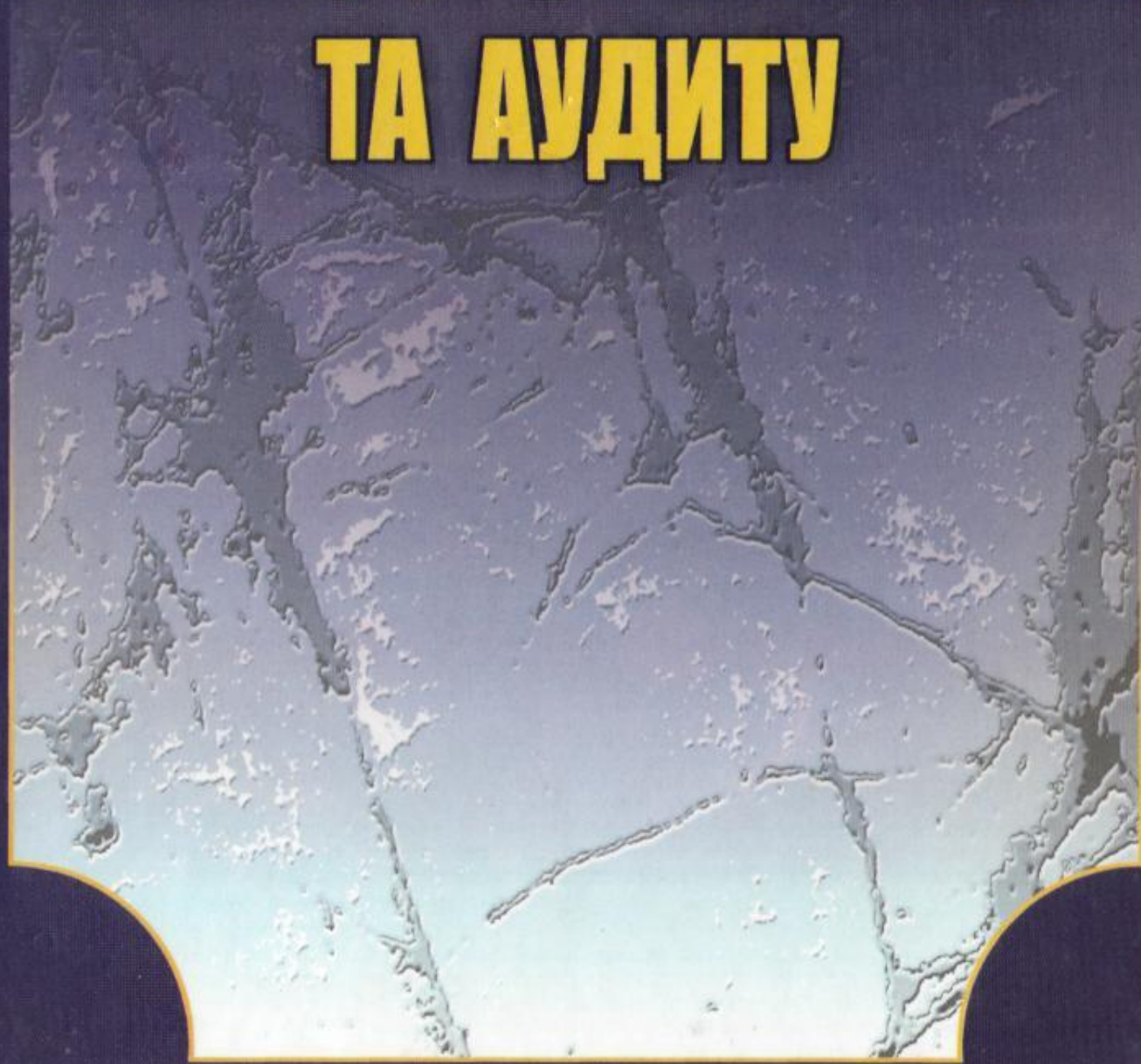


М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ



М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ
НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Рекомендовано

*Міністерством освіти і науки України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ

«Центр учбової літератури»

2010

УДК 657.1 (075.8) ББК 65.052я73 В 65

Гриф надано

*Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1/11-4416 від 27.05.2010)*

Рецензенти:

Бутинець Ф. Ф. - доктор економічних наук, професор, Житомирський державний технологічний університет;

Шевчук В. О. - доктор економічних наук, професор, Державна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ).

Войнарсіко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В.

В 65 Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. Посіб. - К: Центр
учбової літератури, 2010. - 488 с

ISBN 978-611-01-0112-7

Навчальне видання підготовлено відповідно до програми з нормативної дисципліни "Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту", яку включено до навчального плану підготовки магістрів за спеціальністю "Облік і аудит". За допомогою посібника магістри з обліку та аудиту отримають навички застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та міжнародних стандартів аудиту в обліково-економічній роботі та навчатися приймати адекватні управлінські рішення.

Для студентів економічних спеціальностей та фахівців, що цікавляться питаннями сучасної методології бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту.

ВСТУП

Глобалізація фінансових ринків і торгівельних операцій обумовила необхідність єдиних підходів до фінансової звітності, які знайшли своє відображення у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні. На сьогодні МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти відповідно до МСФЗ;
- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств.

МСФЗ є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, країни Центральної Європи, СНД). Вони прийняті багатьма фондовими біржами, у тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгською, Цюрихською.

Можливості виходу України на ринки капіталу безпосередньо залежать від прозорості і достовірності фінансової звітності, на підставі якої інвестор міг би приймати рішення про доцільність і обсяг інвестицій. Тому виникає необхідність підтвердження аудитором такої звітності. Згідно з МСФЗ, аудиторський висновок є невід'ємною складовою фінансового звіту корпорації. В сучасних умовах в Україні в якості національних стандартів прийняті Міжнародні стандарти аудиту.

Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту - дисципліна циклу професійної підготовки магістрів.

Метою дисципліни є ознайомлення з міжнародними стандартами фінансової звітності та міжнародними стандартами аудиту для більш глибокого розуміння загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та здійснення аудиту в Україні.

Завдання - розкриття принципів і методів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та здійснення аудиту за міжнародними стандартами, формування вмінь застосовувати відповідні методи і прийоми у процесі обліку та аудиту для підготовки інформації, необхідної менеджерам для прийняття виважених рішень.

Предметом дисципліни є особливості розробки та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та міжнародних стандартів аудиту, концептуальна основа складання і подання фінансових звітів.

Після вивчення дисципліни студенти повинні

знати: перелік основних стандартів з бухгалтерського обліку та з аудиту, підходи до визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат згідно вимог МСФЗ, вимоги до фінансової звітності, способи та методи оцінки активів та зобов'язань, взаємозв'язки між обліковим циклом та фінансовою звітністю, складові міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики і особливості їх практичного застосування, відмінності між аудитом фінансової звітності та супутніми послугами, принципи здійснення аудиту за міжнародними стандартами, елементи системи контролю якості аудиторських послуг і т.д.;

вміти: проаналізувати господарську операцію та відобразити її у відповідній формі фінансової звітності, обґрунтувати вибір конкретного методу оцінки активів чи зобов'язань та їх вплив на прибуток компанії, здійснити будь-які розрахунки щодо елементів фінансової звітності компанії, заповнити основні форми фінансової звітності, скласти лист-зобов'язання щодо умов здійснення аудиту, скласти договір на проведення аудиту, скласти програму та робочі документи аудитора, скласти аудиторський висновок і т.д.

ТЕМА 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ЇХ РОЗРОБКА ТА ВПРОВАДЖЕННЯ

1.1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: РОЛЬ, ПРИЗНАЧЕННЯ, ЦІЛІ ЇХ РОЗРОБКИ

Економічна ситуація, що склалася за період становлення незалежності нашої держави та входження її в світову спільноту, потребує значних структурних змін, а також зумовлює закономірну необхідність масштабного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку вимагає рішення цієї проблеми на національному рівні.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів) що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. Органом стандартизації у галузі бухгалтерського обліку було визначено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який було створено 29 червня 1973 р. відповідно до угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерія Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Його метою було формулювання, видання та вдосконалення * інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх у всіх країнах.

За час своєї діяльності КМСБО видав 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), з яких діють 30. Більшу частину діючих

стандартів переглядали раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню

З 1983 до 2000 р членами КМСБО були всі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)

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

Відповідно до нового Статуту РМСБО у своїй діяльності має такі цілі

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

Нові цілі РМСБО більше, ніж раніше, орієнтовані на забезпечення практичного застосування міжнародних стандартів і їхню конвергенцію з національними системами обліку Стандарти в основному визначають методи оцінки і підходи до подання інформації у фінансовій звітності Тому після реорганізації в 2001 р РМСБО перейменувала стандарти з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards - IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності - МСФЗ (International Financial Reporting Standards - IFRS)

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ 1) було затверджено 19 червня 2003 р Він поширюється на фінансову звітність, починаючи з 2004 р Водночас, стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (МСБО) і будуть замінюватися МСФЗ поступово

Для розуміння й практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів Вона містить концепції, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення Однак Концептуальна основа не входить до складу МСФЗ Через це в разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСФЗ Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСФЗ з їхньою Концептуальною основою

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

У широкому сенсі Міжнародні стандарта фінансової звітності - це стандарти та тлумачення, прийняті МСБОО. Вони включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень - ПКТ (SIC).

Склад МСФЗ станом на 1 липня 2009 р. наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1. Міжнародні стандарти фінансової звітності

№ з/п	Назва стандарту	Дата набуття чинності	
		первісно	після останнього перегляду
1	2	3	4
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)			
1	Перше застосування Міжнародних ' стандартів фінансової звітності	01.01.2004	01.01.2009
2	Платіж на основі акцій	01.01.2005	01.01.2010
3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005	01.07.2009
4	Страхові контракти	01.01.2005	01.01.2006
5	Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	01.01.2005	01.07.2009
6	Розвідування та оцінка запасів корисних копалин	01.01.2006	-
7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	01.01.2007	01.07.2009
8	Операційні сегменти	01.01.2009	01.01.2010
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)			
1	Подання фінансових звітів	01.01.75	01.01.2010
2	Запаси	01.01.76	01.01.2005
3	Консолідовані фінансові звіти	01.01.77	Замінено МСБОО 27 і 28
4	Облік амортизації	01.01.77	Вилучено у 1977 р. Замінено МСБОО 16, 22 і 38
5	Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах	01.01.77	Замінено МСБОО 1
6	Облік наслідків зміни цін	01.01.78	Замінено МСБОО 15
7	Звіти про рух грошових коштів	01.01.79	01.01.2010
8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.79	01.01.2005
9	Витрати на дослідження та розробки	01.01.80	Замінено МСБОО 38

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
10	Події після дати балансу	01.01.80	06.09.2007
11	Будівельні контракти	01.01.80	01.01.1995
12	Податки на прибуток	01.01.81	01.01.2001
13	Подання поточних активів та поточних зобов'язань	01.01.81	Замінено МСБО 1 (нова редакція)
14	Звітність за сегментами	01.01.83	Замінено МСФЗ 8
15	Інформація, що відображує вплив зміни цін	01.01.83	Вилучено з 01.01.2005
16	Основні засоби	01.01.83	01.01.2009
17	Оренда	01.01.84	01.01.2010
18	Дохід	01.01.84	16.04.2009
19	Виплати працівникам	01.01.84	01.01.2009
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.84	01.01.2009
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.85	01.01.2005
22	Об'єднання підприємств	01.01.85	Замінено МСФЗ 3 !
23	Витрати на позики	01.01.86	01.01.2009
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	01.01.86	01.01.2005
25	Облік інвестицій	01.01.87	Замінено МСБО 39 і 40
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	01.01.88	01.01.1995
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.90	01.01.2009
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.90	01.01.2009
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.90	01.01.2009
30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ	01.01.91	Замінено МСФЗ 7
31	Частки у спільних підприємствах	01.01.92	01.01.2009
32	Фінансові інструмента: поданая	01.01.96	01.01.2009
33	Прибуток та акцію	01.01.98	01.01.2005
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.99	-
35	Діяльність, що припиняється	01.01.99	Замінено МСФЗ 5

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
36	Зменшення корисності активів	01.01.99	01.01.2010
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.99	
38	Нематеріальні активи	01.07.99	01.07.2009
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001	01.01.2010
40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001	01.01.2009
41	Сільське господарство	01.01.2003	01.01.2009
Тлумачення Міжнародної фінансової звітності (IFRIC)			
1	Зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення з експлуатації, відновлення довкілля та подібних зобов'язаннях	01.01.2005	-
2	Частки членів у кооперативах і подібні інструменти	01.01.2005	
3	Права на викиди	01.03.2005	Вилучено в червні 2005
4	Визначення, чи містить угода положення щодо оренди	01.01.2006	-
5	Права щодо відсотків, які виникають унаслідок виведення з експлуатації та відновлення довкілля	01.01.2006	-
6	Зобов'язання, що виникають від участі в специфічному ринку - відпрацьоване електричне та електронне обладнання	01.12.2005	-
7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	01.03.2006	-
8	Сфера застосування МСФЗ 2	01.06.2006	Вилучено з 01.01.2010
9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів	01.06.2006	01.07.2009
10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	01.11.2006	-
11	МСФЗ 2: Група та операції з власними випущеними акціями	01.03.2007	Вилучено з 01.01.2010
12	Послуги за угодами концесії	01.01.2008	-
13	Програми лояльності замовника	01.07.2008	-
14	МСБО 19: Обмеження по активу з визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємодія	01.01.2008	-

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
15	Угоди про будівництво нерухомості	01.01.2009	-
16	Хеджування чистих інвестицій в зарубіжну господарську одиницю	01.10.2008	01.07.2009
17	Розподіл немонетарних активів власників	01.07.2009	-
18	Надходження активів від замовників	01.07.2009	-
Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)			
1	Послідовність: різні формули собівартості запасів	01.01.99	Замінено переглянутим МСБО 2
2	Послідовність: капіталізація витрат на позики	01.01.98	Замінено переглянутим МСБО 8
3	Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами	01.01.98	Замінено переглянутим МСБО 28
5	Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення	01.06.98	Замінено переглянутим МСБО 32
6	Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення	01.06.98	Замінено переглянутим МСБО 19
7	Введення євро	01.06.98	-
8	Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку	01.08.98	Замінено МСФЗ 1
9	Об'єднання підприємств: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів	01.08.98	Замінено МСФЗ 3
10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.98	-
11	Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти	01.08.98	Замінено переглянутим МСБО 21
12	Консолідація: підприємства спеціального призначення	01.07.99	-
13	Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.99	-
14	Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів	01.07.99	Замінено переглянутим МСБО 16

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
15	Операційна оренда: заохочення	01.01.99	-
16	Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)	01.07.99	Замінено переглянутим МСБО 32
17	Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом	30.01.2000	Замінено переглянутим МСБО 32
18	Послідовність: альтернативні методи	01.07.2000	Замінено переглянутими МСБО 1 і МСБО 8
19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів згідно з МСБО 21 і МСБО 29	01.01.2001	Замінено переглянутим МСБО 21
20	Облік методом участі в капіталі: визнання збитків	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 28
21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000	-
22	Об'єднання підприємств: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу	15.07.2000	Замінено МСФЗ 3
23	Основні засоби: витрати на значні огляди або капітальний ремонт	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 16
24	Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, що можуть бути перетворені на акції	01.12.2000	Замінено переглянутим МСБО 33
25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі підприємства або його акціонерів	1507.2000	-
27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму оренди	21.12.2001	-
28	Об'єднання підприємств - дата обміну і справедлива вартість інструментів капіталу	31.12.2001	Замінено МСФЗ 3
1 29	Розкриття - послуги за угодами концесії	31.12.2001	-
30	Валюта звітності - переведення з валюти оцінки у валюту подання	01.01.2002	Замінено переглянутим МСБО 21
31	Дохід - бартерні операції, включаючи послуги з реклами	31.12.2001	-
32	Нематеріальні активи - витрати на вебсайта	25.03.2002	-

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
33	Консолідація і метод участі в капіталі - потенційні права голосу і розподілення частки володіння	01.01.2002	Замінено переглянутими МСБО 27 і МСБО 28

Забезпечення прозорості суб'єктів національної економіки має величезне значення, оскільки, ринкова вартість капіталу визначається двома ключовими чинниками: майбутніми доходами та майбутніми ризиками. Деякі ризики дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є й такі, які спричинені відсутністю необхідної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість капіталовкладень. Кредитори і інвестори згодні одержувати менший прибуток але бути впевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація знизить їх ризики.

Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів являються:

- 1) можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- 2) забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- 3) можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки; престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів; у багатьох випадках велика надійність інформації;
- 4) прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними
- 5) поясненнями до звітності.

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

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

удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Одними із основних напрямів реалізації Стратегії є законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 року обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами.

1.2. СКЛАД, ОСНОВНІ ПРИПУЩЕННЯ І ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

МСФЗ розроблені відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів.

Концептуальна основа корисна для різних зацікавлених сторін:

- 1) для *тих, хто складає фінансову звітність* - як у застосуванні МСФЗ, так і при вирішенні питань, які ще недостатньо розкриті у МСФЗ
- 2) для *аудиторів* - при формуванні думки відносно того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ;
- 3) для *користувачів фінансових звітів* - при тлумаченні інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених за МСФЗ

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.

Концептуальна основа охоплює ряд важливих питань, зокрема:

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

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.

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.

Основні припущення, що застосовуються при складанні фінансових звітів, подані на рис. 1.1.

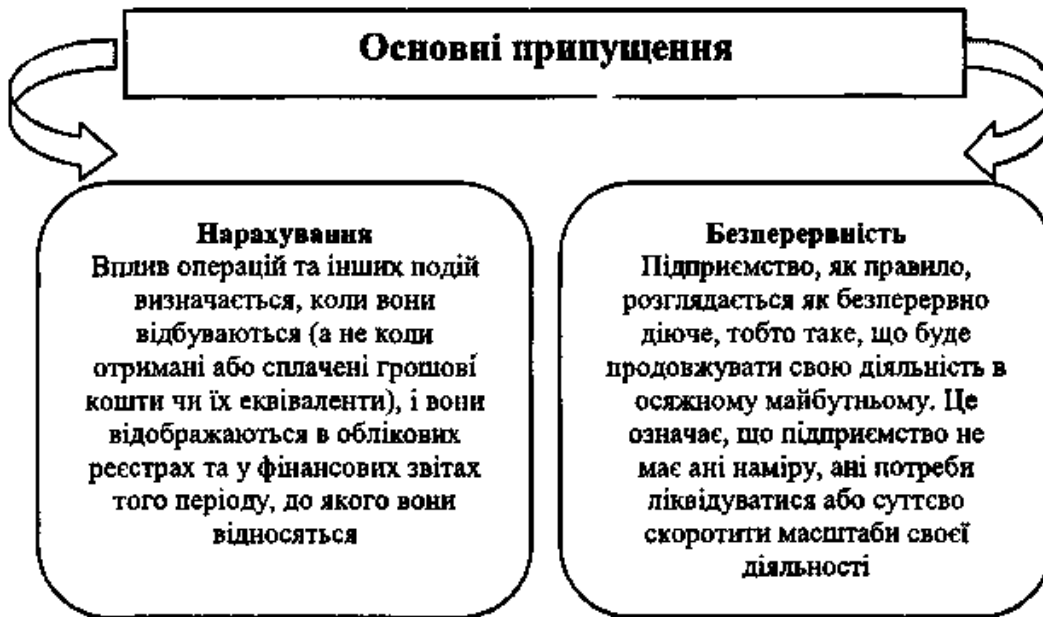


Рис 1.1. Основні припущення, що застосовуються при складанні фінансових звітів
Якісні характеристики є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів

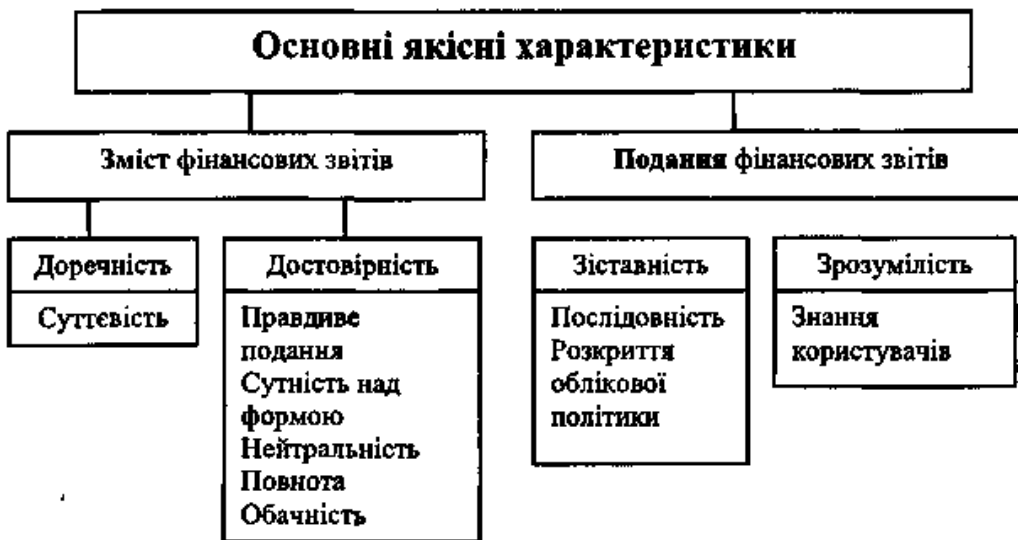


Рис 12. Якісні характеристики фінансових звітів

Зрозумілість.

Суттєвою якісною характеристикою інформації, що подається у фінансових звітах, є її зрозумілість для користувачів. З цією метою припускається, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю. Проте інформація про складні поняття, які мають бути включені до фінансових звітів у зв'язку з їхньою доречністю для прийняття економічних рішень користувачами, не повинна вилучатися лише на тій підставі, що певним користувачам буде важко її зрозуміти.

Доречність

Щоб бути корисною, інформація має бути доречною, відповідати потребам користувачів під час прийняття рішень. Інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій або ж вона допомагає їм підтвердити чи виправити їхні минулі оцінки.

Передбачувана та підтверджувана ролі інформації пов'язані між собою. Наприклад, інформація стосовно поточного рівня та структури утримуваних активів має цінність для користувачів, коли вони намагаються спрогнозувати здатність підприємства вигідно користуватися можливостями та його здатність реагувати на несприятливі ситуації. Та сама інформація підтверджує минулі прогнози, наприклад, щодо структури підприємства або результату запланованих операцій.

Щоб мати прогнозну цінність, інформація не повинна носити форму чіткого прогнозу. Проте можливість робити прогнози на основі фінансових звітів посилюється завдяки способові викладу інформації стосовно минулих операцій та подій. Наприклад, передбачувана цінність звіту про прибуток або збиток підвищується, якщо окремо розкриваються незвичайні, ненормальні або нечасті статті доходу чи витрат.

Суттєвість

На доречність інформації впливають її характер та суттєвість. У деяких випадках достатньо самого характеру інформації для визначення її доречності. Наприклад, звітність нового сегмента може вплинути на оцінку ризиків і можливостей, що має підприємство незалежно від суттєвості результатів, досягнутих новим сегментом за звітний період. В інших випадках як характер, так і суттєвість є важливими, наприклад, коли йдеться про суми запасів, утримуваних у кожній з головних категорій, які відповідають даному бізнесу.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом

або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною.

Достовірність

Щоб бути корисною, інформація повинна бути достовірною. Інформація є достовірною, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості і користувачі можуть покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, відобразатиме дійсний стан справ.

Інформація може бути *доречною*, але настільки недостовірною за своїм характером або внаслідок подання, що її визнання може стати потенційно помилковим. Наприклад, якщо триває судова справа щодо правомірності та суми претензій за збитки, може бути недоцільним для підприємства визнавати повну суму претензій у балансі, хоча буде доцільно розкрити цю суму й обставини висування претензії.

Щоб бути достовірною, інформація має правдиво відображати операції й інші події, які вона розкриває або, як очікується, зможе розкрити. Таким чином, звіт про фінансове становище (баланс), наприклад, має правдиво відображати всі операції та інші події, результатом яких є зміна активів, зобов'язань або капіталу підприємства на дату звітності, що відповідають критеріям визнання.

Для більшої частини фінансової інформації притаманний ризик неповного розкриття того, що вона має розкрити. В окремих випадках оцінка фінансового впливу статей може бути такою невизначеною, що підприємства, як правило, не визнаватимуть її у фінансових звітах; наприклад, хоча більшість підприємств із часом генерує внутрішній гудвіл, визначити або виміряти цей гудвіл надійним чином, як правило, досить важко.

Нейтральність

Щоб бути достовірною, інформація, яка міститься у фінансових звітах, має бути нейтральною, тобто вільною від упередженості. Фінансові звіти не є нейтральними, якщо в результаті відбору або викладу інформації вони впливають на прийняття рішення або на судження з метою досягнення заздалегідь визначеного результату.

Обачність

Особи, які складають фінансові звіти, повинні враховувати невизначеність, яка неминуче супроводжує багато подій та обставин, таких як погашення сумнівної дебіторської заборгованості, ймовірний строк корисної експлуатації машин та обладнання і кількість можливих претензій щодо гарантії. Такі невизначеності визнаються шляхом розкриття їхнього характеру й масштабів, а також шляхом дотримання обачності при складанні фінансових звітів. Обачність - це дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені.

Повнота

Щоб бути достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов'язаних з її отриманням. У результаті упущень інформація може бути хибною або оманливою, а значить недостовірною та недостатньо доречною.

Зіставність

Користувачі повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначати тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності. Користувачі повинні мати також змогу порівнювати фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їхній відносний фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані. Таким чином, вимір та відображення фінансового впливу подібних операцій та інших подій має виконуватися послідовно в межах підприємства в різні проміжки часу, а підхід повинен бути послідовним для різних підприємств.

Важливою передумовою забезпечення якісної характерне гики зіставності є надання користувачам інформації щодо облікової політики, якою керується підприємство при складанні фінансових звітів, будь-яких змін у цій політиці та впливу таких змін.

Приклад 1.1.

Вказати, що з перерахованого відноситься до якісних характеристик фінансових звітів і основоположних припущень, передбачених концептуальною основою. Вибрати правильну відповідь, відмітивши її значком "+".

	Якісні характеристики фінансових звітів	Основоположні припущення	Не відносяться ні до характеристик, ні до припущень
1. Простота			+
2. Зрозумілість	+		
3. Доступність			+
4. Достовірність	+		
5. Безперервність		+	
6. Зіставність	+		
7. Єдиний грошовий вимірник			+
8. Історична собівартість			+
9. Нарахування		+	
10. Атономність			+

Обмеження щодо доречності та достовірності інформації:

1) своєчасність. 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 скласти 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.

2) співвідношення вигоди і витрат

Співвідношення вигоди та витрат можна скоріше вважати поширеним обмеженням, аніж якісною характеристикою. Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання. Але оцінка вигід та витрат значною мірою робиться на основі міркувань. Більше того, витрати не обов'язково несуть ті, хто отримує вигоди. Вигоди можуть отримувати не тільки користувачі, для яких готується інформація; наприклад, надання подальшої інформації кредиторам може знизити витрати підприємства на позику. З цих причин важко використовувати тест вигоди-витрати у будь-якому конкретному випадку. Однак особи, які розробляють стандарти, а також особи, які складають фінансові звіти і користуються ними, мають усвідомлювати це обмеження.

3) 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.

1.3. ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (АКТИВИ, ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ГРОШОВІ ПОТОКИ) ТА КРИТЕРІЇ ЇХ ВИЗНАННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву "елементи фінансових звітів". Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в звіті про фінансове становище (балансі), є активи, зобов'язання та

власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибуток або збиток, є доходи та витрати.

Подання цих елементів у звіті про фінансове становище (балансі) і звіті про прибуток або збиток пов'язане з процесом детальнішої класифікації. Наприклад, активи й зобов'язання можна класифікувати відповідно до їхньої структури або функції в діяльності підприємства з метою відображення інформації у вигляді, що є найбільш корисним для прийняття економічних рішень користувачами.

Активи, зобов'язання та власний капітал - це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану.

Згідно з Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів *активи* - це ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечать збільшення економічних вигід у майбутньому.

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню, прямо або непрямо, грошових коштів і їхніх еквівалентів на підприємство. Потенціал може бути виробничим, тобто частиною господарської діяльності підприємства. Він може набирати також форми конвертованості у грошові кошти або їхні еквіваленти або спроможності зменшувати вибуття грошових коштів, наприклад, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати на виробництво.

Підприємство, як правило, використовує свої активи для виробництва товарів або надання послуг, які здатні задовольнити бажання чи потреби споживачів; оскільки ці товари або послуги можуть задовольнити бажання або потреби, споживачі готові платити за них і, отже, сприяти надходженню грошових коштів до підприємства. Грошові кошти самі надають послуги підприємству, оскільки вони керують усіма іншими ресурсами.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до підприємства різними шляхами. Наприклад, актив можна:

- використовувати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством;
- обміняти на інші активи;
- використати для погашення заборгованості;
- розподілити між власниками підприємства.

Багато активів, наприклад основні засоби, мають матеріальну форму. Проте матеріальна форма не є суттєвою для існування активу. Отже, наприклад, патенти та авторські права є активами, якщо підприємство очікує збільшення майбутньої економічної вигоди від них і контролює їх.

Багато активів, наприклад дебіторська заборгованість і нерухомість, пов'язані з юридичними правами, включаючи право власності. При визначенні існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що

здатність підприємства контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може тим не менше відповідати визначенню активів, навіть коли юридичний контроль відсутній. Наприклад, ноу-хау, одержані у процесі дослідно-конструкторської роботи, можуть відповідати визначенню активів, якщо підприємство, зберігаючи їх у таємниці, контролює вигоди, які сподівається одержати від них.

Активи підприємства є результатом минулих операцій або інших подій. Підприємства, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або виробництва; проте інші операції або події також генерують активи. Наприклад, майно, яке підприємство одержало від держави як частину програми на підтримку економічного розвитку певного регіону або розвідування корисних копалин. Операції або події, що очікуються в майбутньому, не приводять до появи активів; тому, наприклад, намір придбати запаси не відповідає визначенню активів.

Існує тісний зв'язок між понесенням витрат і створенням активів, але обидва процеси не обов'язково збігаються. Отже, коли підприємство несе видатки, це може свідчити, що відбувся пошук майбутніх економічних вигід, але це не є остаточним доказом одержання об'єкта, який відповідає визначенню активу. Так само, відсутність відповідних витрат не виключає можливості, що об'єкт відповідає визначенню активу і, отже, може визнаватися в звіті про фінансове становище (балансі). Наприклад, об'єкти, передані підприємству безкоштовно, можуть відповідати визначенню активів.

Зобов'язання — теперішня заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів із підприємства, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди

Основна характеристика зобов'язання полягає в тому, що підприємство має теперішню заборгованість. Зобов'язання - це обов'язок чи відповідальність діяти або робити певним чином. Зобов'язання можуть мати юридичну силу внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог. Як правило, так буває, коли йдеться, наприклад, про кредиторську заборгованість за отримані товари та послуги. Але зобов'язання також виникають у результаті повсякденної ділової практики, традиції та бажання підтримувати добрі ділові стосунки або діяти справедливо. Якщо, наприклад, підприємство вирішує змінити політику і виправити недоліки своєї продукції, які виявилися після закінчення гарантійного строку, суми очікуваних витрат щодо вже реалізованих товарів вважатимуться зобов'язанням.

Необхідно розрізняти існуючі та майбутні зобов'язання. Рішення керівництва підприємства придбати активи у майбутньому саме собою не веде до виникнення зобов'язання. Як правило, зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли підприємство укладає невідмовну угоду

придбати актив. В останньому випадку невідмовність угоди означає, що економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад у зв'язку зі штрафними санкціями, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони.

Погашення існуючого зобов'язання, як правило, означає, що підприємство віддає ресурси, які втілюють економічні вигоди, з метою задоволення претензій іншої сторони. Погашення існуючого зобов'язання може здійснюватися різними способами, наприклад шляхом:

- сплати грошових коштів;
 - передачі інших активів;
 - надання послуг;
 - заміни даного зобов'язання іншим зобов'язанням;
- перетворення даного зобов'язання на капітал. Зобов'язання може бути погашене й іншим шляхом, наприклад якщо кредитор відмовляється від своїх прав або позбувається їх.

Зобов'язання виникають у результаті минулих операцій або інших минулих подій. Так, наприклад, придбання товарів і отримання послуг призводить до виникнення кредиторської заборгованості (якщо вони не були попередньо сплачені або сплачені після доставки), а одержання позики банку призводить до зобов'язання повернути її. Підприємство може також визнавати зобов'язанням майбутні знижки, основані на щорічних закупках покупців; у такому випадку реалізація товарів у минулому є операцією, внаслідок якої виникає зобов'язання.

Окремі зобов'язання можуть вимірюватися тільки із застосуванням значною мірою попередніх оцінок. Деякі підприємства описують такі зобов'язання як забезпечення. В окремих країнах таке забезпечення не визнається як зобов'язання, оскільки концепція зобов'язання визначена вузько й охоплює тільки ті суми, котрі можуть бути визначені без застосування попередніх оцінок. Визначення зобов'язання, наведене вище, базується на ширшому підході. Таким чином, якщо забезпечення містить існуюче зобов'язання і відповідає решті визначення, воно розглядається як зобов'язання, навіть якщо його сума має бути попередньо оцінена. Прикладом є забезпечення платежів, що мають бути зроблені згідно з існуючими гарантіями та забезпеченням пенсійних зобов'язань.

Власний капітал - це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Хоча власний капітал визначається як залишковий, у звіті про фінансове становище (балансі) він може бути поділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві кошти, внесені акціонерами, нерозподілений прибуток, резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку, та резерви, які відображають коригування збереження капіталу, можуть бути відображені окремо. Така класифікація може бути доречною для прийняття рішень користувачами фінансових звітів,

якщо вона зазначає правові або інші обмеження здатності підприємства розподіляти чи використовувати іншим чином власний капітал. Вона може також відображати той факт, що сторони з часткою власності у підприємстві мають різні права на отримання дивідендів або на виплати капіталу.

Інколи статут або інший закон вимагає створення резервів у вигляді додаткового заходу захисту підприємства та його кредиторів від впливу збитків. Можуть створюватися й інші резерви, якщо національний закон з оподаткування передбачає звільнення від податкових зобов'язань або зменшення їх при переведенні коштів у такі резерви. Існування та розмір цих правових, статутних та податкових резервів є інформацією, яка може бути доречною для потреб користувачів при прийнятті рішень. Переведення коштів у такі резерви є скоріше асигнуванням нерозподіленого прибутку, ніж витратами.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу тільки за збігом відповідає сукупній ринковій вартості акцій підприємства чи сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому на засадах принципу безперервності.

Переоцінка або перерахунок активів та зобов'язань веде до зменшення або збільшення власного капіталу. Хоча це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходу та витрат, воно не входить до складу звіту про прибуток або збиток згідно з певними концепціями збереження капіталу. Замість цього, дані статті входять до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки.

Визначення активу і зобов'язання встановлює їхні основні характерні ознаки, але не встановлює критерії, яким вони повинні відповідати перед визнанням їх у звіті про фінансове становище (балансі). Таким чином, визначення охоплює статті, що не визнаються як активи або зобов'язання в звіті про фінансове становище (балансі), оскільки вони не відповідають критеріям визнання. Зокрема, прогнозування збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід повинно бути достатньо певним, щоб відповідати критерієві ймовірності перед визнанням активу або зобов'язання.

Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму. Таким чином, наприклад, у разі фінансової оренди сутність та економічна реальність такі, що орендар здобуває економічну вигоду від користування орендованими активами протягом більшої частини строку їхньої корисної експлуатації в обмін на прийняття зобов'язання сплатити за право користування суму, яка приблизно дорівнює справедливій вартості активу і пов'язаним з ним витратам. Отже, фінансова оренда веде до виникнення статей, що відповідають визначенню активу та зобов'язання і визнаються як такі в звіті про фінансове становище (балансі) орендаря.

Звіти про фінансове становище (баланси), складені відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, можуть містити статті, що не відповідають визначенню активу або зобов'язання і не визнаються як частина власного капіталу. Однак визначення, наведені вище, мають становити основу для перегляду існуючих Міжнародних стандартів фінансової звітності в майбутньому та формулювання наступних стандартів.

Об'єкт бухгалтерського обліку визнається активом, якщо він відповідає таким умовам:

- а) його отримано внаслідок минулих операцій або подій;
- б) даний об'єкт контролюється підприємством;
- в) існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від даного об'єкта;
- г) є можливість достовірної оцінки даного об'єкта.

Актив не визнається у звіті про фінансове становище (баланси), якщо були витрати, за якими надходження майбутніх економічних вигід на підприємство вважається малоімовірним після завершення поточного облікового періоду. Навпаки, результатом даної операції є визнання витрат у звіті про прибуток або збиток. Такий підхід не означає, що керівництво при понесенні витрат, мало інший намір, ніж генерувати майбутні економічні вигоди для підприємства, або керівництво було введено в оману. Єдине, що мається на увазі, - це те, що ступінь упевненості щодо надходження економічних вигід до підприємства після завершення поточного облікового періоду є недостатнім для того, щоб вимагати визнання активу.

Приклад 1.2.

Вибрати правильну відповідь, відмітивши її значком "+". Щоб бути визнаним активом, об'єкт обов'язково має:

Твердження	Так	Ні
1. Мати матеріальну форму		-
2. Втілювати в собі потенційну економічну вигоду	+	
3. Бути монетарним		-
4. Належати підприємству на правах власності		-
5. Очікуватися підприємством до отримання в майбутньому		-
6. Контролюватися підприємством	+	
7. Бути результатом минулих подій, а не намірів	+	
8. Бути результатом обмінної операції		-

Об'єкт бухгалтерського обліку визнається зобов'язанням, якщо він відповідає таким умовам:

1. існує обов'язок або відповідальність діяти певним чином;
2. даний об'єкт виник внаслідок минулих подій;
3. існує ймовірність зменшення майбутніх вигід від даного об'єкта;
4. є можливість достовірної оцінки даного об'єкта (суми, що підлягає погашенню).

На практиці зобов'язання згідно з контрактами, які пропорційно не виконуються обома сторонами (наприклад зобов'язання щодо замовлених, але ще не отриманих запасів), як правило, не визнаються у фінансових звітах як зобов'язання. Проте такі зобов'язання можуть відповідати визначенню зобов'язань і в разі відповідності критеріям визнання за певних обставин можуть бути визнаними. За таких обставин визнання зобов'язань веде до визнання пов'язаних із ними активів або витрат.

Прибуток часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які використовує підприємство при складанні своїх фінансових звітів.

Елементи доходу та витрат визначаються так:

а) *дохід* - це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників;

б) *витрати* - це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Визначення доходу та витрат ідентифікують їхні основні риси, але не ведуть до встановлення критеріїв, яким вони повинні відповідати перед визнанням їх у звіті про прибуток або збиток.

Дохід та витрати можуть відображатися у звіті про прибуток або збиток по-різному для того, щоб надавати інформацію, доречну для прийняття економічних рішень. Наприклад, загальноприйнятою практикою є розмежування тих статей доходу та витрат, які виникають під час звичайної діяльності підприємства, і статей, які виникають під час інших видів діяльності. Це розмежування робиться на тій основі, що джерело статті стосується оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти в майбутньому. Наприклад, малоімовірно, щоб така побічна діяльність, як продаж довгострокових інвестицій, відбувалася на постійній основі. Коли розмежування статей проводиться на такій основі, необхідно

брата до уваги характер підприємства та його діяльності. Статті, які є наслідком звичайної діяльності одного підприємства, можуть бути незвичайними для іншого.

Розмежування статей доходу та витрат і об'єднання їх різними способами дає змогу також продемонструвати кілька оцінок результатів діяльності підприємства. Вони мають різні ступені змістовності. Наприклад, звіт про прибутки та збитки може демонструвати валовий прибуток, прибуток від звичайної діяльності до сплати податків і чистий прибуток.

Визначення доходу включає дохід від звичайної діяльності і прибуток від інших операцій. Власне доходи виникають під час звичайної діяльності і мають різну назву, в тому числі: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата.

Прибуток від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і може виникати або не виникати в ході звичайної діяльності підприємства. Прибуток від інших операцій означає збільшення економічних вигід і, таким чином, своєю суттю не відрізняється від доходу. Отже, він не розглядається в цій Концептуальній основі як окремий елемент.

Прибуток від інших операцій включає, наприклад, доходи, отримані в результаті вибуття непоточних активів. Визначення доходу включає також нереалізований прибуток, наприклад такий, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, і такий, що є результатом зростання балансової вартості довгострокових активів. Коли прибуток від інших операцій визнається у звіті про прибутки та збитки, він, як правило, відображається окремо, оскільки ця інформація є корисною для прийняття економічних рішень. Часто прибуток від інших операцій відображається без пов'язаних з ним витрат.

Завдяки доходу можна отримати або збільшити корисність різних типів активів; приклади включають грошові кошти, дебіторську заборгованість та товари або послуги, отримані в обмін на надані товари чи послуги. Дохід може також виникати в результаті погашення зобов'язань. Наприклад, підприємство може надати товари або послуги позикодавцеві для погашення зобов'язання виплатити отриману позику.

Визначення витрат включає збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності підприємства. Витрати, що виникають під час звичайної діяльності підприємства, включають, наприклад, собівартість реалізованої продукції, заробітну плату та амортизацію. Вони, як правило, приймають форму вибуття або амортизації активів, таких як грошові кошти та їхні еквіваленти, запаси, основні засоби.

Збитки відображають інші статті, які відповідають визначенню витрат і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності підприємства. Збитки означають зменшення економічних вигід, що своєю суттю не відрізняються від інших витрат. Таким чином, вони не розглядаються в цій Концептуальній основі як окремий елемент.

Збитки включають, наприклад, збитки в результаті стихійних лих, таких як пожежа або повінь, а також ті, що виникають після вибуття непоточних активів. Визначення витрат охоплює також нереалізовані збитки, наприклад такі, які виникають у результаті зростання обмінного курсу іноземної валюти щодо позички підприємства в цій валюті. Коли збитки визнаються у звіті про прибуток або збиток, вони, як правило, відображаються окремо, оскільки інформація про них є корисною для прийняття економічних рішень. Збитки часто відображаються у звітах без пов'язаного з ними доходу.

Дохід визнається у звіті про прибуток або збиток, коли виникає зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти. Це, власне, означає, що визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань (наприклад, чисте збільшення активу в результаті продажу товарів або надання послуг чи зменшення зобов'язань у результаті відмови від боргу, який підлягає сплаті).

Процедури, що їх, як правило, застосовують на практиці для визнання доходу, наприклад вимога щодо необхідності заробити дохід, є застосуванням критеріїв визнання в цій Концептуальній основі. Такі процедури, як правило, спрямовані на обмеження визнання як доходу тільки тими статтями, які можуть бути достовірно виміряні і мають достатній рівень упевненості.

Витрати визнаються у звіті про прибуток або збиток, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (наприклад нарахування сум до виплати працівникам або амортизація обладнання).

Витрати визнаються у звіті про прибуток або збиток на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей. Цей процес, що його, як правило, називають відповідністю витрат доходам, передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій; наприклад, різні компоненти витрат, що становлять собівартість реалізованої продукції, визнаються одночасно на момент отримання доходу, що виникає в результаті реалізації продукції. Проте застосування концепції відповідності в межах цієї Концептуальної основи не дозволяє визнання статей у балансі, які не відповідають визначенню активів чи зобов'язань.

Приклад 1.3,

Підприємство "Каблучок" має намір виготовляти за індивідуальними замовленнями взуття. 01.10 поточного року він взяв кредит в сумі 50000 гр. од. під 15 % річних. На ці гроші в жовтні:

- а) Оплатив оренду приміщення за 3 місяці - 900 гр. од.
- б) Закупив матеріали для роботи на суму 15000 гр. од.
- в) Отримав обладнання вартістю 900000 гр. од., яке буде використовувати 5 років, оплатив третю частину вартості.
- г) Витратив бензин на поїздки на суму 580 гр. од.
- д) Оплатив поточні рахунки за комунальні послуги - 1000 гр. од.
- е) Найняв 01.12 робітника з окладом 2500 гр. од. в місьць і виплатою 5 числа наступного місяця. Слід визначити витрати і грошовий відтік за поточний рік.

Витрати склали: $900 + (900000 \cdot 2) / (5 \cdot 12) + 580 + 1000 + 2500 + 50000 \cdot 0,15 \cdot 3 / 12 = 36855$ гр. од.

Грошовий відтік склав: $900 + 15000 + 900000 / 3 + 580 + 1000 = 317480$ гр. од.

Коли очікується виникнення економічних вигід протягом кількох облікових періодів і їхній зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах або непрямо, витрати визнаються у звіті про прибуток або збиток на основі процедур систематичного і раціонального розподілу. Часто це є необхідним при визнанні витрат, пов'язаних із використанням таких активів, як основні засоби, гудвіл, патенти та торговельні знаки; у таких випадках витрати називають амортизацією. Ці процедури розподілу мають на меті визнання витрат у тих облікових періодах, в яких були спожиті або вичерпані економічні вигоди, пов'язані з цими статтями.

Витрати негайно визнаються у звіті про прибуток або збиток, коли видатки не надають майбутніх економічних вигід або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як активу в звіті про фінансове становище (балансі).

Витрати визнаються також у звіті про прибуток або збиток в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визнання активу, як у випадку виникнення зобов'язання щодо гарантії продукції.

1.4. ОЦІНКА ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Оцінка - це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в звіті про фінансове становище (балансі) та у звіті про прибуток або збиток. Це передбачає вибір певної бази оцінки.

У фінансових звітах використовують кілька різних основ оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях. Вони включають:

а) *історичну собівартість*. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їхніх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства;

б) *поточну собівартість*. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент;

в) *вартість реалізації (погашення)*. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності підприємства;

г) *теперішню вартість*. Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства.

Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Основою оцінки, яка найчастіше приймається підприємствами для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Наприклад, запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок - собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю, а пенсійні зобов'язання відображаються за їхньою теперішньою вартістю. Більше того, деякі підприємства використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи.

Приклад 1.4.

Заповнити таблицю, використовуючи наведені нижче дані.

1. Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість компенсації.
2. Сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання.
3. Сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була б сплачена у випадку, якщо аналогічний актив придбався б тепер.
4. Недисконтована сума, яка була б потрібна для погашення в теперішній час.
5. Сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яку можна було б отримати тепер при продажу активу в нормальних умовах.

6. Недисконтована сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яку передбачається витратити для погашення в ході звичайної діяльності.
7. Приведена вартість грошових потоків, які будуть генеруватися в нормальних умовах.
8. Приведена вартість грошових потоків, яка необхідна для погашення.

<i>Вид оцінки елементів фінансового звіту</i>	<i>Активи</i>	<i>Зобов'язання</i>
Історична собівартість	1	2
Вартість реалізації (погашення)	5	6
Теперішня вартість	7	8
Поточна вартість	3	4

1.5. КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ

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

Концепція збереження капіталу - це концепція, згідно з якою підприємство зберігає свій капітал, якщо на кінець періоду воно має той самий капітал, що і на початку цього періоду. Відповідно, сума, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком. Таким чином забезпечується взаємозв'язок між концепціями капіталу та концепціями прибутку, оскільки прибуток визнається тільки за умови збереження капіталу.

Згідно з *фінансовою концепцією капіталу* капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Тобто, фінансова концепція капіталу базується на концепції власності, яка розглядає капітал як залишкову частку власників в активах підприємства, що визначається балансовим рівнянням:

$$A - Z = K,$$

(1.1)

де: А - активи;

З - зобов'язання; К-капітал.

Концепція збереження фінансового капіталу передбачає, що прибуток є збільшенням фінансової суми чистих активів за період (включаючи операції з власниками). При цьому збереження фінансового капіталу можна вимірювати в номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності. В першому випадку збільшення вартості активів, утримуваних підприємством протягом звітного періоду, визнається прибутком, в другому випадку прибутком вважається лише та частина зростання вартості активів, яка перевищує зростання загального рівня цін.

Згідно з *фізичною концепцією капіталу* капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день. Тобто, фізична концепція капіталу базується на концепції господарської одиниці, в основі якої лежить балансове рівняння:

$$A = Z + K \quad (1.2)$$

Концепція збереження фізичного капіталу передбачає, що прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період (включаючи операції з власниками). Це означає, що цінові зміни, які впливають на активи та зобов'язання підприємства, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності підприємства та вважаються частиною власного капіталу, а не прибутком звітного періоду.

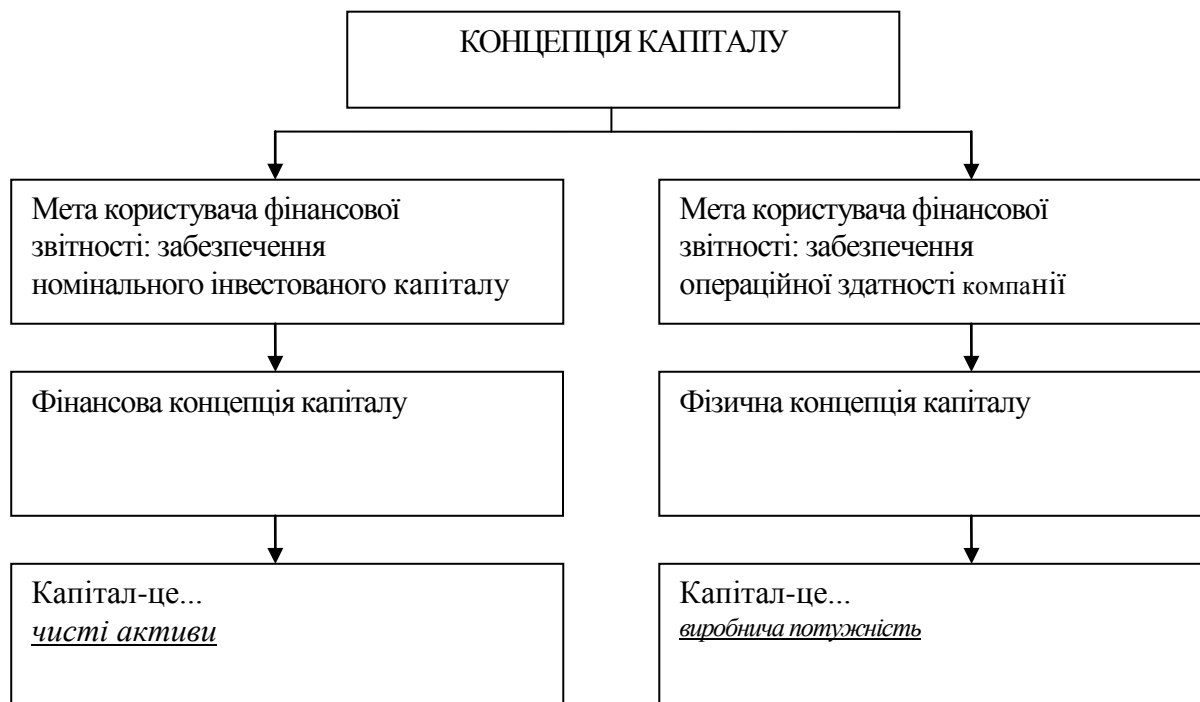
Концепція збереження фізичного капіталу передбачає застосування оцінки за поточною вартістю, але не визначає конкретної основи такої оцінки.

Отже, основною різницею між двома концепціями збереження капіталу є підхід до впливу змін ціни активів і зобов'язань підприємства.

Вибір підприємством відповідної концепції капіталу має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів. Таким чином, фінансова концепція капіталу має прийматися, якщо користувачі фінансових звітів передусім зацікавлені в збереженні номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу. Але в разі домінуючої зацікавленості у виробничій потужності підприємства має застосовуватися фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнена при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції.

Приклад 1.5.

Завершити заповнення схеми.



Вихідні дані: 1) чисті активи; 2) виробнича потужність; 3) власний капітал підприємства; 4) прибуток; 5) продуктивність;

На практиці фінансова концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів.

Тести:

1. З яких елементів складаються Міжнародні стандарти фінансової звітності?
 - а) міжнародних стандартів фінансової звітності;
 - б) міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
 - в) інтерпретацій (тлумачень), розроблених Комітетом з МСФЗ та колишнім Постійним комітетом з тлумачень;
 - г) всіх перерахованих вище.
2. Які цілі фінансових звітів?
 - а) показати, на яких принципах базується складання інформації і її подання користувачам;
 - б) надати громадськості відомості про тенденції розвитку підприємства, обсяги і результати діяльності;
 - в) надати інформацію про фінансовий стан, його зміни, результати діяльності;

- г) надати допомогу в інтерпретації інформації, наданої згідно МСФЗ.
3. Якщо мова йде про фінансову звітність, то що означає обмеження "співвідношення вигід і витрат"?
- а) економічні вигоди, що виникають у процесі діяльності підприємства, повинні перевищувати витрати;
 - б) доходи, отримані в звітному періоді, повинні співвідноситись з витратами, що були понесені для отримання доходів;
 - в) вигоди, отримані від інформації фінансової звітності, повинні перевищувати витрати на її надання;
 - г) тестування активу на предмет зменшення корисності.
4. До якого елемента фінансової звітності слід віднести дооцінку ринкових цінних паперів?
- а) дохід;
 - б) додатковий капітал;
 - в) нерозподілений прибуток;
 - г) немає однозначної відповіді.
5. Чи можна назвати прибутком зміну цін, яка впливає на оцінку активів?
- а) так, відповідно до фізичної концепції капіталу;
 - б) ні, відповідно до фінансової концепції капіталу;
 - в) так, відповідно до фінансової концепції капіталу;
 - г) відповідно до фінансової концепції збільшення ціни активів називають прибутком, але він визнається тільки тоді, коли активи реалізовані в операції обміну.
6. У разі наявності суперечності між концептуальною основою і МСФЗ домінуючими є положення:
- а) концептуальної основи;
 - б) МСФЗ;
 - в) тлумачень МСФЗ;
 - г) немає правильної відповіді.
7. Елементи фінансових звітів будуть визнаватися, якщо:
- а) існує ймовірність надходження або вибуття будь-яких майбутніх економічних вигід, пов'язаних з елементом, на/з підприємства;
 - б) елемент має вартість, яка може бути достовірно оцінена;
 - в) одночасно виконуються умови, передбачені у пп. "а" та "б";
 - г) всі відповіді вірні.
8. Термін "збереження капіталу" відноситься до:
- а) вартості збереження необоротних активів у доброму стані;

- б) вартості заміни необоротних активів;
- в) створення нового капіталу за допомогою випуску акцій;
- г) отримання достатньої кількості прибутку для підтримання чистих активів на кінець періоду на рівні суми активів на початок періоду.

9. Концепція збереження капіталу важлива для:

- а) джерел фінансування;
- б) оцінки прибутку;
- в) взаємозв'язку боргу і власного капіталу;
- г) придбання необоротних активів.

10. Чи можуть наступні події впливати на зобов'язання, що визнаються у фінансовій звітності. Вибрати відповідь, де вірні обидва твердження.

Події щодо виникнення зобов'язань

- а) укладання договору;
- б) вимоги законодавства;
- в) традиція;
- г) бажання діяти справедливо

Події щодо припинення зобов'язань

- закінчення терміну дії зобов'язання;
- уступка кредитором права вимоги;
- переведення боргу на третю особу;
- конвертація зобов'язань в капітал.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

В нижченаведених ситуаціях, на вашу думку, чи можуть бути визнані в якості статті фінансових звітів наступні суми? Якщо ні, який з критеріїв визнання не дотримується?

Вихідні дані:

1. Завод передав у фінансову оренду обладнання вартістю 150000 гр. од. Чи слід припинити визнання активу?

2. Підприємство витратило на підготовку і перепідготовку персоналу 82000 гр. од. Бухгалтер розглядає можливість визнання цих витрат активами. Чи можна визнати кваліфіковану робочу силу активом?

3. У підприємства з'явилось ноу-хау, придбане в ході дослідно-конструкторських робіт. Підприємство здатне забезпечити секретність нової технології, але право контролю юридично не закріплене. Чи можна визнати ноу-хау активом?

Ситуація 2.

Що з перерахованого нижче може бути включено в поняття "витрати для визнання" у звіті про прибуток або збиток? Вихідні дані: - Заробітна плата адміністративного персоналу.

Вартість будівлі офісу. - Затрати на виготовлення запасів (транспортування, страхування в дорозі та ін.)

Собівартість реалізованої продукції.

Вартість матеріалів, відпущених на виробництво продукції. Витрати на пакування готової продукції у виробничому цеху. Амортизація виробничого обладнання.

Ситуація 3.

Розрахувати величину капіталу, використовуючи дані таблиці.

Елементи фінансової звітності	Сума
1. Позика від "Кредобанк"	10000
2. Готівка в банку	5000
3. Рахунки до оплати	8000
4. Аванс покупця	4000
5. Банківський овердрафт	5000
6. Рахунки до отримання	48000
7. Вексель постачальнику	3000
8. Аванс постачальнику	10000
9. Вексель покупця	2000

Ситуація 4.

Що з перерахованого нижче може бути включено в поняття "витрати для визнання" у звіті про прибуток або збиток? Вихідні дані:

- 1) Знецінення оборотних активів.
- 2) Знецінення необоротних активів.
- 3) Борги, сумнівні до отримання.
- 4) Витрати на доставку подарованого обладнання.
- 5) Вилучення власником належних йому коштів.
- 6) Оплата боргів постачальникам.

Ситуація 5.

Чи можуть бути визнані в якості статті фінансових звітів наступні суми? Якщо ні, який з критеріїв визнання не дотримується?

1. Згідно акту виконаних робіт від 02.12, за послуги приватному аудиторі компанія повинна 50000 гр. од. Чи можна цю суму визнати доходом 31.12. у випадку смерті аудитора?

2. Компанія переоцінює акції до справедливої вартості. Сума дооцінки одних складає 300000 гр. од., уцінки інших - 150000 гр. од. Чи слід визнавати доходи (витрати) на дату переоцінки?

3. 15.05. фермер отримав в подарунок трактор. Чи можна вартість трактора визнати доходом на дату його надходження?

4. Завод відвантажив продукцію, але грошей від замовника не отримав.

Чи можна визнати дохід за угодою?

Ситуація 6.

В нижченаведених ситуаціях, на вашу думку, чи можуть бути визнані в якості статті фінансових звітів наступні суми? Якщо ні, який з критеріїв визнання не дотримується?

Вихідні дані:

1. Оптово-роздрібний торговий центр має вимоги до дебіторів на суму

1230000 гр. од. Четверть цієї заборгованості вже 2 роки є простроченою. Чи

можна визнати всю суму вимог до дебіторів активом?

2. Факторингова компанія підписала договір на придбання, дебіторської заборгованості, що виникла у торгового центра. Чи слід компанії

визнати фінансовий актив на дату підписання договору?

3. Компанія порушила дисципліну податкових платежів. Згідно діючого законодавства країни, її майно попадає в податкову заставу і може в

будь-який момент продане для погашення заборгованості бюджету. Величина

заборгованості бюджету складає 850000 гр. од. Вартість майна підприємства

- 1700000 гр. од. Чи слід майно підприємства визнавати активами?

Ситуація 7.

Чи можуть бути визнані в якості статті фінансових звітів наступні суми? Якщо ні, який з критеріїв визнання не дотримується?

1. 30.12. компанія підписала договір із замовником про проведення наукових досліджень. Фінансовий рік закінчується 31.12. Вартість робіт,, узгоджена сторонами, складає 900000 гр. од. Чи можна її визнати доходом 31.12?

2. Компанія виступила позивачем в суді. До 31 грудня судове слідство не закінчене. Загальна сума позову складає 1 млн. гр. од. Чи буде вона визнана доходом на 31.12?

3. Ліцензійний митний консигнаційний склад передав запаси для реалізації. Чи можна визнати дохід за угодою на дату передачі запасів?

Ситуація 8.

В нижченаведених ситуаціях, на вашу думку, чи можуть бути визнані в якості статті фінансових звітів наступні суми? Якщо ні, який з критеріїв визнання не дотримується?

Вихідні дані:

1. На виборчу компанію кандидата в президенти організація-спонсор витратила 1000000 гр. од. Чи можна цю суму визнати активом (дебіторською заборгованістю)?

2. Акціонери оплатили половину емісії акцій. Чи можна визнати активом їх дебіторську заборгованість?

3. Компанія здійснила витрати на відновлення землі на суму 450000 гр. од. Чи можна їх визнати активом?

Питання для повторення

- а) Що таке Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)? Які цілі їх розробки? У чому їх переваги? У чому недоліки?
- б) Поясніть співвідношення понять "Міжнародні стандарти фінансової звітності" (МСФЗ) та "Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку" (МСБО).
- в) Які цілі Ради з МСБО? Яка її організаційна структура?
- г) Що таке концептуальна основа міжнародних стандартів? Яка її ціль і які питання розглядаються в концептуальній основі?
- д) Який склад фінансового звіту (які компоненти до нього входять)?
- е) На звіти підприємств яких галузей і форм власності поширюється концептуальна основа?
- ж) Хто є користувачем фінансової інформації? Які інформаційні потреби різних груп користувачів?
- з) З якою метою складаються фінансові звіти? Які рішення можуть бути прийняті на основі фінансових звітів?
- и) Які фактори впливають на фінансовий стан підприємств?
- к) Які основні припущення покладені в основу складання фінансових звітів?
- л) Які якісні характеристики фінансових звітів передбачені в концептуальній основі?
- м) Які елементи фінансових звітів Ви можете назвати? В яких фінансових звітах вони представлені?
- н) Що таке активи? Які їх характерні риси?
- о) Що таке зобов'язання? Які шляхи виникнення зобов'язань Ви знаєте? Які шляхи погашення зобов'язань?
- п) Що таке доходи?
- р) Що таке витрати?
- с) Що означає термін "визнання"?
- т) Які критерії виділяють у концептуальній основі для визнання статті? Назвіть критерії для визнання кожного елемента фінансової звітності,
- у) Що означає термін "оцінка" в бухгалтерському обліку? Які оцінки використовуються у фінансовій звітності?
- ф) Які концепції капіталу розглядаються в концептуальній основі? В чому їх суть?

ТЕМА 2. ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів", переглянутим у 2009 році, міжнародна фінансова звітність загального призначення включає:

- а) звіт про фінансове становище (баланс);
- б) звіт про прибуток або збиток;
- в) звіт про всеохоплюючий прибуток;
- г) звіт про визнані дохід і витрати (разом із звітом про прибуток та збиток - альтернатива звіту про всеохоплюючий прибуток);
- д) звіт про рух коштів;
- є) звіт про зміни у власному капіталі;
- ж) облікову політику;
- з) примітки до звітності.

Також до складу річної та проміжної звітності рекомендується включати також такі складові:

- а) звіт менеджменту та аналіз;
- б) аудиторський висновок;
- в) послання акціонерам;
- г) заяву про відповідальність керівництва за інформацію, що міститься в річній (або проміжній) звітності.

У фінансовій звітності слід також розкривати інформацію про таке:

- назва підприємства;
- чи це є окреме підприємство або група підприємств;
- дата балансу;
- період, який розглядається у фінансових звітах;
- валюта звітності;
- рівень точності, застосований у фінансових звітах;
- адреса і правова форма підприємства;
- країна реєстрації і юридична адреса;
- опис характеру операцій і основні види діяльності;
- назва материнського підприємства і основного материнського підприємства.

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

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

- основні фактори, які визначають результати діяльності підприємства;
- джерела фінансування підприємства, його політику щодо позикового капіталу та управління ризиками;

- ресурси, вартість яких не відображено в звіті про фінансове становище (балансі) згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

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

МСФЗ стосуються лише фінансових звітів і не застосовуються до іншої інформації, яка включена разом з ними до річного звіту або іншого документа. У зв'язку з цим користувачі повинні мати можливість відрізнити фінансові звіти від іншої інформації, наданої в комплекті з ними.

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

2.2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВЕ СТАНОВИЩЕ (БАЛАНС) ТА ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ (МСБО 1, МСФЗ 1, МСБО 10)

Міжнародні стандарти не визначають форму звіту про фінансове становище (балансу), але містять вимоги щодо розкриття його статей.

МСБО 1 "Подання фінансових звітів" містить такий мінімальний перелік статей, які слід наводити безпосередньо в звіті про фінансове становище (балансі):

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі;
- заборгованість покупців та інша дебіторська заборгованість;
- інші фінансові активи;
- основні засоби;
- непоточні активи, що утримуються для продажу;
- інвестиційна нерухомість;
- нематеріальні активи; біологічні активи;
- запаси;
- податкові активи;
- заборгованість постачальникам та іншим кредиторам; податкові зобов'язання;
- забезпечення;
- інші фінансові зобов'язання;
- частка меншості, подана у складі власного капіталу;
- випущений капітал і резерви (в тому числі нерозподілений прибуток), віднесені до власного капіталу, що належить материнській компанії.

Звичайно, цей перелік не є вичерпним. Тому у звіті про фінансове становище (балансі) слід відобразити додаткові статті та розділи, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це потрібно для правдивого відображення фінансового становища підприємства.

Для забезпечення правдивого відображення фінансового становища підприємства МСБО 1 "Подання фінансових звітів" передбачено подавати окремими сумами, у разі їх суттєвості, різні за характером і функціями статті:

- а) монетарні та немонетарні;
- б) поточні та непоточні;
- в) операційні та фінансові;
- г) відсоткові та не відсоткові.

Перелік статей звіту про фінансове становище (балансу) може бути переглянутий, виходячи з характеру діяльності підприємства. Наприклад, страхові компанії переглядають цей перелік відповідно до вимог МСФЗ 4 "Страхові контракти".

Згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів" підприємству слід наводити безпосередньо в звіті про фінансове становище (балансі) поточні і непоточні активи та поточні і непоточні зобов'язання як окремі класифікації. Виключення з цього правила допускається, якщо подання статей у звіті про фінансове становище (балансі) на основі їх ліквідності забезпечує більш достовірну та доречну інформацію.

Якщо підприємства постачають товари або послуги в межах чітко визначеного операційного циклу, класифікація активів і зобов'язань на поточні та непоточні дозволяє відокремити чисті активи, які безперервно циркулюють у формі робочого капіталу, від тих чистих активів, що задіяні у довгострокових операціях підприємства. Для інших підприємств, наприклад фінансових установ, доцільно подавати активи і зобов'язання у звіті про фінансове становище (балансі) у порядку зростання або зменшення їх ліквідності. Водночас, підприємство, яке має диверсифіковану діяльність, може подавати певні активи та зобов'язання із застосуванням класифікації "поточні непоточні", а інші активи та зобов'язання - на основі їх ліквідності.

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

- а) не більше, ніж 12 місяців після дати балансу;
- б) більше, ніж 12 місяців після дати балансу.

Актив класифікується на поточний, якщо він задовольняє будь-який з наведених нижче критеріїв:

- 1) очікується, що він буде реалізований або призначений для продажу чи споживання упродовж нормального операційного циклу; .
- 2) утримується переважно з метою торгівлі;
- 3) очікується, що він буде реалізований упродовж 12 місяців після дати балансу;

4) актив є грошовими коштами (або їх еквівалентами), що необмежені для використання.

До складу поточних активів належать: грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість покупців (замовників), запаси, фінансові активи, призначені для продажу, витрати майбутніх періодів.

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

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

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

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

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

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

Зобов'язання слід класифікувати, якщо воно задовольняє будь-яке з наведених нижче критеріїв:

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

До поточних зобов'язань звичайно належать:

- кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за отримані від них товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом з податків та інших платежів;

- заборгованість з оплати праці;
- заборгованість зі страхування;
- авансові платежі замовників;
- короткострокові кредити банку;
- нараховані доходи (дивіденди, відсотки тощо).

Зобов'язання, пов'язані з витратами, які виникають у процесі нормального операційного циклу (придбання сировини, оплата комунальних послуг, оплата праці персоналу тощо), є поточними навіть тоді, коли термін погашення їх настає після більше ніж 12 місяців від дати балансу. Зобов'язання, не пов'язані з операційним циклом підприємства (кредити банку і дивіденди, які підлягають сплаті учасникам; податок на прибуток, що підлягає сплаті), вважають поточними лише за умови, що їх потрібно погасити протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

Фінансове зобов'язання, що підлягає погашенню упродовж 12 місяців після дати балансу, слід класифікувати як поточне, навіть якщо:

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

Усі інші зобов'язання, відповідно, є непоточними. Це, зокрема:

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

До складу непоточних включається лише та частина довгострокових фінансових зобов'язань (на які нараховуються відсотки), що не підлягає погашенню протягом 12 місяців від дати балансу. Якщо підприємство очікує та має намір рефінансувати або пролонгувати зобов'язання принаймні на 12 місяців після дати балансу за існуючою позицією, таке зобов'язання слід класифікувати як непоточне, навіть якщо передбачається погашення в межах більш короткого періоду. Однак якщо підприємство не має наміру рефінансувати або пролонгувати зобов'язання (наприклад, відсутня угода про рефінансування), потенційна можливість рефінансування не розглядається, і зобов'язання класифікують як поточне.

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

Зобов'язання класифікують як поточне тому, що на звітну дату підприємство не має безумовного права відстрочити його погашення, принаймні на 12 місяців після дати балансу. Проте зобов'язання

класифікують як непоточне, якщо позикодавець погоджується на звітну дату надати період відстрочки, що закінчується принаймні через 12 місяців після дати балансу, в межах якого підприємство може виправити порушення та протягом якого позикодавець не може вимагати негайного платежу.

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

- рефінансувати на довгостроковій основі;
- виправлення порушення угоди щодо довгострокової позики;
- отримана від позикодавця відстрочка для виправлення порушення угоди щодо довгострокової позики, період якої становить принаймні 12 місяців після дати балансу.

МСФЗ не визначають формат звіту про фінансове становище (балансу), тому підприємство може саме обирати форму подання інформації про фінансове становище, якщо інше не передбачено законодавством.

Набули поширення такі моделі звіту про фінансове становище (балансу):

- Активи = Зобов'язання + Власний капітал;
- Активи - Зобов'язання = Власний капітал.

Перша модель (табл. 2.1) може бути реалізована у вертикальній або горизонтальній формі, а друга лише у вертикальній. Крім того, в межах цих моделей. Крім того, в межах цих моделей статті можуть бути класифіковані як поточні та непоточні та наведені в послідовності зростання чи зниження їхньої ліквідності (терміну погашення).

Таблиця 2.1. Звіт про фінансове становище (баланс)

У тис, грош. од.

АКТИВИ	2009	2008
1	2	3
Непоточні активи		
Основні засоби	1926	1944
Гудвіл		700
Інші нематеріальні активи	120	
Інвестиції в асоційовані компанії	1500	1500
Фінансові активи	60	40
Разом непоточні активи	3606	4184
Поточні активи		
Запаси	184	171
Заборгованість покупців і замовників	1900	1200
Інші поточні активи		20
Грошові кошти та їх еквіваленти	410	160
Разом поточні активи	2494	1551

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Разом активи	6100	5735
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Власний капітал, що належить акціонерам материнської компанії		
Акціонерний капітал	2000	1100
Нерозподілений прибуток	400	225
Інші компоненти капіталу	400	290
Частка неконтролюючих акціонерів	200	100
Разом капітал	3000	1715
Непоточні зобов'язання		
Довгострокові позики	1200	400
Відстрочені податки	300	100
Довгострокові резерви	800	540
Разом непоточні зобов'язання	2300	1040
Поточні зобов'язання		
Кредиторська заборгованість	200	1730
Короткострокові позики	400	1000
Поточна частина довгострокових позик	130	100
Поточні податки, що підлягають сплаті	50	70
Короткострокові резерви	100	80
Разом поточні зобов'язання	800	2980
Разом зобов'язання	3100	4020
Разом власний капітал та зобов'язання	6100	5735

Регулювання методології щодо застосування в обліку наступних подій, а також розкриття інформації про них здійснює МСБО 10 "Події після дати балансу". Мета стандарту - визначити, коли слід коригувати фінансові звіти стосовно подій після дати балансу та як розкривати інформацію щодо таких подій.

МСБО 10 "Події після дати балансу" визначає два типи подій:

- події, що свідчать про умови, які існували на звітну дату;
- події, які вказують на умови, що виникли після звітної дати.

І такі події залежно від їх характеру повинні відображатися або у звітах, або в пояснювальних записках до звітів (примітках). Тут йдеться про так звані коригування сум, які вже визнано у фінансових звітах, тобто при виникненні певних подій з'являється необхідність їх уточнень.

Результати наступних подій повинні відображатися у звітах, якщо вони:

- є додатковим доказом умов, що існують на дату звіту;
- впливають на підрахунки, які є невід'ємною частиною процесу підготовки фінансових звітів;

- обумовлюють необхідність коригувань у фінансових звітах. До подій після дати балансу відносять отримання інформації після дати балансу, яка свідчить, що:

1) на звітну дату корисність активу зменшилася або суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коригувати.

Наприклад, на звітну дату існує певна сума дебіторської заборгованості за якимось із покупців. І підприємство не підозрює, що її отримання може бути сумнівним. Проте у періоді між підготовкою бухгалтерського балансу та датою його публікації підприємство дізналося, що дана заборгованість належить підприємству, проти якого порушено справу про банкрутство, і повне погашення заборгованості є сумнівним. Оскільки вірогідно, що фінансовий стан дебітора погіршувався протягом певного періоду, то передбачувані збитки повинні визнаватися на звітну дату. Як результат, підприємство створить резерв сумнівної дебіторської заборгованості, і чисту вартість дебіторської заборгованості буде зменшено на цю суму.

Прикладами можуть бути також продаж основного засобу за ціною, нижчою від балансової вартості, з причини його поломки до дати балансу або продаж запасів за ціною, нижче чистої собівартості реалізації, визнаної на звітну дату;

2) рішення після звітної дати в судовій справі підтверджує, що суб'єкт господарювання мав теперішню заборгованість на звітну дату. Тому даний суб'єкт коригує будь-яке попередньо визнане забезпечення, пов'язане з цією судовою справою;

3) визначення собівартості придбаних активів відбулося після звітної дати або надходжень від проданих активів - до дати балансу;

4) мав місце факт викриття шахрайства або помилок, який свідчить, що фінансові звіти були неправильними.

Наступні події повинні розкриватися у пояснювальних записках (примітках), а не у звітах у тих випадках, коли вони є результатом умов, які не існували на звітну дату, виникли після цієї дати, проте не заслуговують на внесення коригувань до поточних фінансових звітів. Прикладами можуть бути:

1) судовий процес за подією, яка сталася після звітної дати. Якщо через нещасний випадок проти підприємства в останньому кварталі подано позов до суду на суму 5000 у.о., а керівництво компанії оцінило визнаний збиток (та відобразило в обліку) тільки в розмірі 3000 у.о., тоді при виникненні різниці після винесення судом рішення підприємство до оприлюднення звітності внесе зміни до розрахунку;

2) прийняття значних зобов'язань або непередбачених зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій.

Ці приклади свідчать про виникнення так званого умовного збитку - його підтвердження здійснюється тільки під час настання певних подій у

майбутньому. МСБО вимагає, щоб умовний збиток відображався у фінансових звітах шляхом зменшення прибутку в разі виконання таких умов: існування вірогідності того, що майбутня подія підтвердить, що актив зменшився або виникло зобов'язання на дату фінансових звітів і сума збитку може бути обґрунтовано визначена. Умовний збиток повинен відображатися у балансі як зобов'язання та у звіті про прибуток або збиток - як витрати або збиток у тому періоді, в якому вперше відповідає одночасно двом зазначеним вище критеріям. Якщо хоча б одна умова не виконується, умовний збиток показують тільки у примітках;

3) продаж облігацій або випуск акцій;

4) втрати запасів через аварію (пожежу), що сталася після звітної дати;

5) значні зміни після звітної дати в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;

б) зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітної дати, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи й зобов'язання.

У фінансовій звітності також не визнають як дохід чи актив умовні прибутки. Існування таких прибутків повинно розкриватися в пояснювальних записках, якщо існує ймовірність того, що прибуток буде отримано. Але коли отримання прибутку є визначеним, він перестає бути умовним і підлягає визнанню. Важливо, щоб розкриття такої інформації не давало хибного уявлення про вірогідність отримання прибутку.

Крім того, існують і події, виникнення яких не призводить до коригувань після звітної дати. Прикладом може бути падіння ринкової вартості інвестицій у період від звітної дати до дати, коли фінансові звіти затверджують до випуску. Падіння ринкової вартості, як правило, не пов'язане зі станом інвестицій на звітну дату, але відображає виниклі в подальшому події. Отже, суб'єкт господарювання не коригує суми, визнані в його фінансових звітах щодо інвестицій. До таких подій можна також віднести страйки, розробку нової продукції, зміни в управлінському складі тощо.

Окремий пункт у МСБО 10 "Події після дати балансу" відводиться дивідендам. Якщо суб'єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів (засновникам) капіталу після звітної дати, суб'єкт господарювання не визнає такі дивіденди як зобов'язання на звітну дату. Якщо дивіденди оголошують після звітної дати, але до затвердження фінансових звітів до випуску, дивіденди не визнаються зобов'язанням, тому що вони не відповідають критеріям теперішньої заборгованості. Інформацію про такі дивіденди розкривають у примітках відповідно до МСБО 1 "Подання: фінансових звітів".

**2.3. ЗВІТИ ПРО ПРИБУТОК АБО ЗБИТОК, ПРО
ВСЕОХОПЛЮЮЧИИ ПРИБУТОК, ПРО ВИЗНАНІ ДОХІД І
ВИТРАТИ, ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ (МСБО 1, МСФЗ 1)**

МСБО 1 "Подання фінансових звітів" надає вибір тим, хто складає фінансові звіти: наводити всі статті доходів і витрат в одному звіті про всеохоплюючий прибуток або надавати два звіти, один з яких фактично є продовженням звіту про прибуток або збиток, а другий — звітом про визнані дохід і витрати. Приклад першого підходу наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2. Звіт про всеохоплюючий прибуток

Стаття	Угрош. од.	
	2009 р.	2008 р.
1	2	3
Дохід	390 000	355 000
Витрати	(250 000)	(275 000)
Прибуток до оподаткування	140 000	80 000
Витрати з податку на прибуток	(25 000)	(15 000)
Прибуток за рік від діяльності, яка триває	115 000	65 000
Збиток за рік від припиненої діяльності	(30 500)	-
<i>Прибуток за рік</i>	<i>84 500</i>	<i>65 000</i>
Інші визнані дохід і витрати		
Курсові різниці від переведення зарубіжної діяльності	5 000	10 000
Фінансові активи, що доступні для продажу	2 400	3 500
Хеджування грошового потоку	1200	2 200
Прибутки від переоцінки нерухомості	8 000	7 000
Актуарні прибутки (збитки) за пенсійними програмами з визначеним внеском	(667)	1333
Частка інших визнаних доходу і витрат асоційованих підприємств	400	(700)
Податок на прибуток, пов'язаний з компонентами інших визнаних доходів і витрат	(4 000)	(3 900)
<i>Інші визнані дохід і витрати за рік (за вирахуванням податку)</i>	<i>12 333</i>	<i>19 433</i>
Разом визнані дохід і витрати за рік	96 833	84 433

Як бачимо, в цьому випадку традиційний звіт про прибуток доповнено ще одним розділом, де узагальнено витрати й доходи, які були відображені безпосередньо на рахунках власного капіталу.

Приклад подання всеохоплюючого прибутку шляхом складання двох

звітів наведено в таблицях 2.3 і 2.4.

Таблиця 2.3. Звіт про прибуток або збиток

У грош. од.

Стаття	2009 р.	2008 р.
1	2	3
Дохід	390 000	355 000
Витрати	(250 000)	(275 000)
Прибуток до оподаткування	140 000	80 000
Витрати з податку на прибуток	(25 000)	(15 000)
Прибуток за рік від діяльності, яка триває	115 000	65 000
Збиток за рік від припиненої діяльності	(30 500)	-
Прибуток за рік	84 500	65 000

Таблиця 2.4. Звіт про визнані дохід і витрати

У грош. од.

Стаття	2009 р.	2008 р.
1	2	3
Прибуток за рік	84 500	65 000
Інші визнані дохід і витрати		
Курсові різниці від переведення зарубіжної діяльності.	5 000	10 000
Фінансові активи, доступні для продажу	2 400	3 500
Хеджування грошового потоку	1200	2 200
Прибутки від переоцінки нерухомості	8 000	7 000
Актuarні прибутки (збитки) за пенсійними програмами з визначеним внеском	(667)	1 333
Частка інших визнаних доходів і витрат асоційованих підприємств	400	(700)
Податок на прибуток, пов'язаний з компонентами інших визнаних доходів і витрат	(4 000)	(3 900)
Інші визнані дохід і витрати за рік (за вирахуванням податку)	12 333	19 433
Разом визнані дохід і витрати за рік	96 833	84 433

При такому підході разом зі звітом про прибуток або збиток складають звіт про визнані доходи і витрати, який у попередній версії МСБО 1 був альтернативою звіту про зміни у власному капіталі.

Переглянутий МСБО 1 "Подання фінансових звітів" значно спрощує структуру звіту про зміни у власному капіталі.

Тепер цей звіт буде містити узгодження власного капіталу на початок і кінець періоду шляхом подання:

- підсумку визнаних доходів і витрат за період;
- впливу змін в облікових політиках і виправлень помилок на капітал, відображених згідно з МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки";
- змін у власному капіталі, що виникли внаслідок операцій із власниками (табл. 2.5).

Таблиця 2.5. Звіт про зміни у власному капіталі

У грош. од.

Стаття	Вкладений капітал	Нерозподілений прибуток	Переведення закордонної діяльності	Фінансові активи, доступні ДЛЯ продажу	Хеджування грошового потоку	Дооцінка	Разом власний капітал
1	2	3	4	5	6	7	8
[Залишок на 1 січня 2008 р.	600 000	118 100	(4 000)	1600	2 000	-	717 700
Змінив обліковій політиці	-	400	-	-	-	-	400
Перерахований залишок	600 000	118 500	(4 000)	16000	2000	-	718 100
Змінив капіталі за 2008 р.							
Дивіденди	-	(10 000)	-	-	-	-	(10 000)
Разом визнані дохід і витрати за рік	-	66333*	10 000	3 500	2 200	2 400**	84433
Залишок на 31 грудня 2008 р.	600 000	174 833	6 000	5 100	4 200	2 400	222^33
Зміни в капіталі за 2009 р.							
Випуск акціонерного капіталу	50 000	-	-	-	-	-	50 000
Дивіденди -	-	(15 000)	-	-	-	-	(15 000)
Разом визнані дохід і витрати за рік	-	83 833*	5000	2 400	1200	4400**	96 833
Залишок на 31 грудня 2009 р.	650 000	243 666	11000	7 500	5 400	6 800	924 366

Примітка.

*— Прибуток за рік + Актуарні прибутки/збитки за пенсійною програмою з виплатою;

** - Прибуток від переоцінки нерухомості + Частка інших визнаних доходу і витрат асоційованого підприємства + Податок на прибуток, пов'язаний із компонентами інших визнаних

доходу і витрат (для спрощення допускається, що всі компоненти пов'язані з переоцінкою).

Отже, звіт про зміни у власному капіталі став безальтернативним, оскільки раніше можна було подавати замість нього звіт про визнані доходи і витрати, а зміни в капіталі внаслідок операцій з власниками наводили у примітках до фінансових звітів.

2.4. ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (МСБО 1, МСФЗ 1, МСБО 7)

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

Звіт про рух грошових коштів не охоплює:

- змін у складі грошових коштів та їх еквівалентів, які є частиною управління грошовими коштами підприємства;
- негрошових операцій (бартерних операцій, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансової оренди, обміну власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики банку)

Згідно МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" лише видатки на активи, які визнані у звіті про фінансове становище, можуть бути класифіковані як інвестиційна діяльність.

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

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

Згідно з прямим методом звіт про рух грошових коштів пов'язаний зі звітом про фінансове становище (балансом) та зі звітом про прибуток або

збиток таким чином: _____

Залишок грошових коштів на кінець періоду (зі Звіту про фінансове становище (балансу)) - Залишок грошових коштів на початок періоду (зі Звіту про фінансове становище (балансу)) - Чистий прибуток за період (зі Звіту про прибуток або збиток) +/- Коригування +/- Зміни робочого капіталу (зі Звіту про фінансове становище (балансу)) - Відсотки та податки сплачені +/- Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності +/- Рух грошових коштів від фінансової діяльності _____

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

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 (зі Звіту про фінансове становище (балансу)) - відповідні витрати
 √ +доходи за період (зі Звіту про прибуток або збиток) - Залишок грошових коштів на початок періоду (зі Звіту про фінансове становище (балансу)).*

Приклад 2.1.

Звіт про фінансове становище (баланс) компанії "Партнер" містить таку інформацію, грош. од.:

Стаття	31 грудня	
	2009 р.	2008 р.
Грошові кошти	36900	10200
Дебіторська заборгованість (нетто)	48300	20300
Запаси	39000	42000
Довгострокові інвестиції		15000
Основні засоби	226500	150000
Нарахований знос	(37700)	(25000)
Разом	313000	212500
Рахунки до оплати	17000	26500
Нараховані зобов'язання	19000	17000
Довгострокові векселі до оплати	70000	50000
Прості акції	130000	90000
Нерозподілений, прибуток	77000	29000
Разом	313000	212500

Додаткова інформація про операції і події, які мали місце на протязі 2009 року:

1. Чистий прибуток за 2009 рік склав 90000 грош. од.
2. Знос основних засобів за рік склав 12700 грош. од.
3. Продано довгострокових інвестицій на 23000 грош. од.
4. Виплата дивідендів на 42000 грош. од.

5. Закупівля обладнання собівартістю 16500 грн, од. за готівку.
6. Закупівля обладнання в обмін на довгострокові векселі до оплати на суму 60000 грн. од.
7. Оплата довгострокових векселів до оплати на суму 40000 грн. од. через випуск простих акцій.

Необхідно: сформувати звіт про рух грошових коштів за 2009 рік непрямим методом.

Компанія "Партнер"
 Звіт про рух грошових коштів за 2009 рік
 (непрямий метод)

<i>Рух грошових коштів від операційної діяльності</i>		
Чистий прибуток		90000
Корегування для узгодження чистого прибутку і чистих грошових коштів:		
Знос	12700	
Прибуток від продажу інвестицій	(8000)	
Збільшення дебіторської заборгованості	(28000)	
Зменшення запасів	3000	
Зменшення рахунків до оплати	(9500)	
Збільшення нарахованих зобов'язань	2000	(27800)
Чисті грошові потоки від операційної діяльності		62200
<i>Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності</i>		
Продаж довгострокових інвестицій	23000	
Закупівля обладнання	(16500)	
Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності		6500
<i>Рух грошових коштів від фінансової діяльності</i>		
Виплата дивідендів	(42000)	
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності		(42000)
Чисте збільшення (зменшення) в грошових коштах		28700
Грошові кошти на 01.01.2009 р.		10200
Грошові кошти на 31.12.2009 р.		36900

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

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

Передусім підприємство може обліковувати на нетто-основі рух грошових коштів, який відображує діяльність клієнта (а не самого підприємства) та здійснюється за його дорученням, наприклад, кошти для клієнтів, які тримає інвестиційна компанія; орендна плата, яка одержується за дорученням орендодавця або сплачується йому; акцепт і виплата коштів з депозиту до запитання.

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

- основна сума заборгованості клієнтів за кредитними картками;
 - придбання та продаж фінансових інвестицій;
 - короткострокові позики, строк погашення яких становить не більше трьох місяців.
- Фінансові установи можуть також подавати на нетто-основі:
- надходження та платежі, пов'язані з акцептом і виплатою депозитів із фіксованим строком;
 - розміщення та вилучення депозитів в інших фінансових установах;
 - рух грошових коштів, пов'язаний з наданням клієнтам авансів і позик та поверненням їх.

МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" не визначає формат звіту про рух грошових коштів і перелік статей за кожним видом діяльності, але містить конкретні вимоги та пояснення щодо таких об'єктів.

У. Відсотки і дивіденди. Фінансові установи (банки, інвестиційні компанії тощо) звичайно відображають сплачені та отримані відсотки та дивіденди у складі операційної діяльності. Для інших підприємств передбачена можливість різної трактовки відсотків і дивідендів. Наприклад, сплачені дивіденди можна розглядати як фінансову діяльність, оскільки вони є платою за отриманий піонерний капітал, або можна вважати їх операційною діяльністю, яка має забезпечити кошти, необхідні для сплати дивідендів. У свою чергу, отримані відсотки є частиною отриманого прибутку до оподаткування або можуть розглядатися безпосередньо як прибуток від інвестицій.

2. Податки на прибуток. Рух грошових коштів, пов'язаний з податками на прибуток, відображається окремою статтею у складі операційної діяльності, якщо він не може бути конкретно зарахований до інвестиційної або фінансової діяльності.

3. *Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства.* Відображення руху грошових коштів, пов'язаного з інвестиціями в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, залежить від методу їх обліку (рис. 2.1).

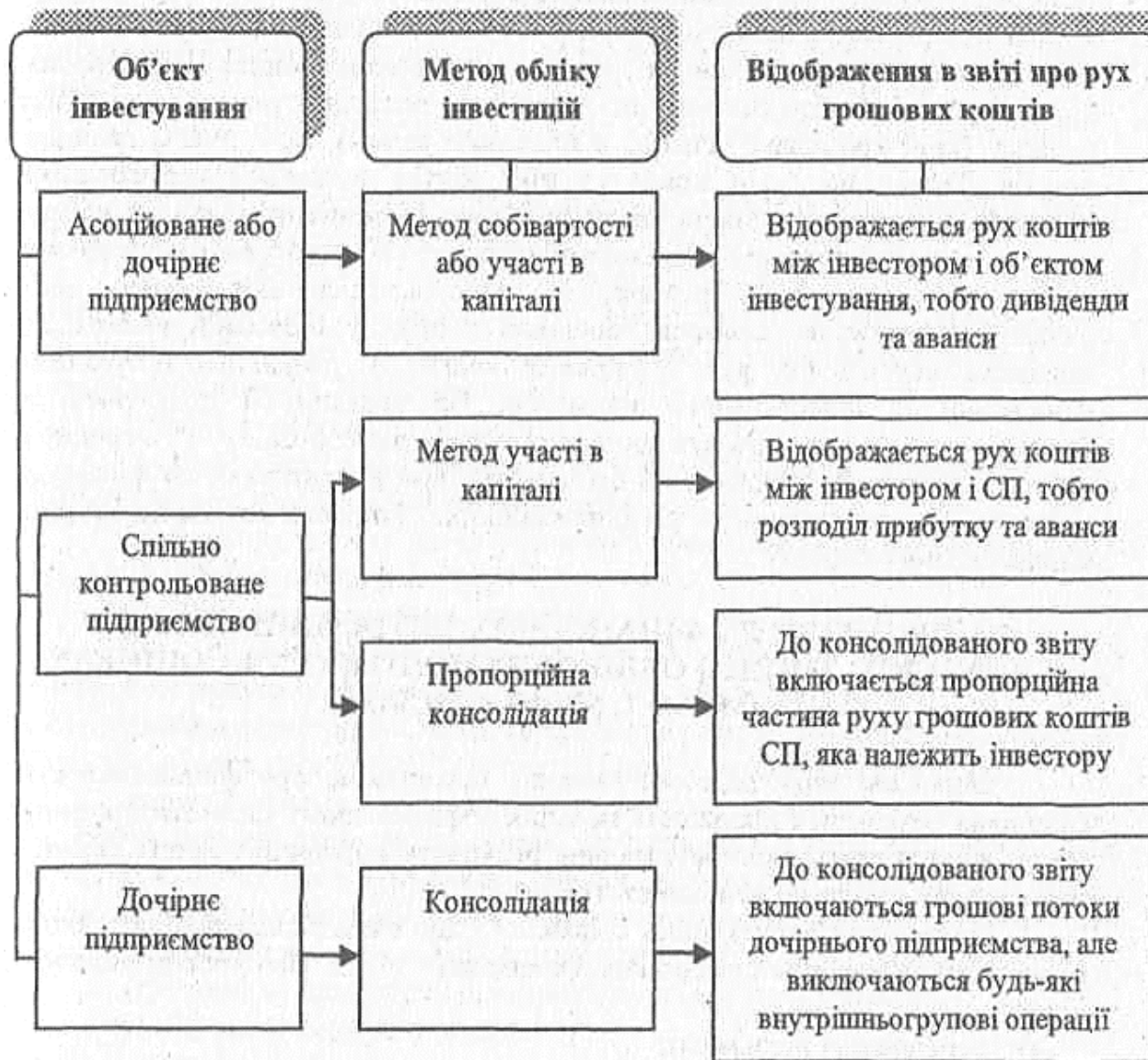


Рис. 2.1. Подання руху грошових коштів, пов'язаного з інвестиціями в інші підприємства

4. *Придбання і продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.* Рух грошових коштів унаслідок придбання та продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць показують окремою статтею у складі інвестиційної діяльності відповідно як надходження або видаток коштів. При цьому видаток коштів для придбання інших підприємств не вираховується із суми надходження коштів від їхньої реалізації. Придбані або продані дочірні підприємства та інші господарські одиниці є майновими

комплексами, які можуть включати різні види активів, в тому числі грошові кошти.

5. *Рух грошових коштів у іноземній валюті.* Надходження і видаток грошових коштів у іноземній валюті відображають у звіті про рух грошових коштів підприємства шляхом перерахунку іноземної валюти у функціональну валюту за курсом, що діяв на дату руху грошових коштів. Нереалізовані курсові різниці, тобто різниці, що виникають внаслідок перерахунку статей балансу (крім грошових коштів) в іноземній валюті, не є рухом грошових коштів. Однак на суму прибутку або збитку внаслідок неопераційних курсових різниць слід скоригувати прибуток підприємства для визначення руху грошових коштів від операційної діяльності із застосуванням непрямого методу. Суму курсової різниці, що виникає внаслідок впливу зміни валютного курсу на залишок грошових коштів у іноземній валюті слід наводити окремо від руху грошових коштів у результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. На практиці її показують або безпосередньо у звіті про рух грошових коштів після розділу "Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності", або в примітках до фінансової звітності. Це дає можливість узгодити залишки грошових коштів на початок і кінець звітного періоду.

2.5. ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК, ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ПОЛІТИКАХ ТА ОЦІНКАХ (МСБО 1, МСФЗ 1, МСБО 8)

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.

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;
- д) зроблених облікових попередніх оцінок та припущень;
- е) розподілу певних показників за статтями та коментарів про них;
- ж) наміри та зобов'язання підприємства;
- з) значних подій після дати балансу, які можуть впливати на користувачів;
- и) іншої фінансової та нефінансової інформації.

Примітки до фінансових звітів надають користувачам додаткову інформацію, не розкриту в фінансових звітах з метою "правдивого та справедливого подання" інформації.

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.

Згідно з МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", *облікова політика* - це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.

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.

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).

Управлінському персоналу слід обирати та застосовувати облікову політику підприємства таким чином, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам кожного застосованого 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:

- правдивого подання результатів, грошових потоків та фінансового стану підприємства;
- відображення економічної сутності подій та операцій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми;
- нейтральності, тобто відсутності упередження;
- обачності;
- повноти у всіх суттєвих аспектах.

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 політика застосовується для кожного звітного періоду.

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.

Облікову політику слід змінювати лише у разі:

- а) якщо це вимагається стандартом або тлумаченням;
- б) якщо зміни призведуть до адекватнішого відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства.

Зміна облікової політики відображається ретроспективно. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компонента власного капіталу на початок періоду. Порівняльну інформацію слід перерахувати, коли це можливо.

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.

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;
- д) гарантійних зобов'язань.

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

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.

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.

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:

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.

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).

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.

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.

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.

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.

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

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.

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.

Вплив зміни в обліковій оцінці слід включати до тієї самої статті звіту про прибутки та збитки, яка використовувалася раніше для оцінок.

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.

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.

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

помилки, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення порівняльної інформації або викладу додаткової прогнозової інформації.

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.

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:

- характер помилки, припущеної у попередній період;
- суму виправлення за поточний і за кожний з попередніх відображених у звіті періодів;
- суму виправлень на початок самого раннього з відображених періодів;
- недоцільність застосування ретроспективного перерахунку та її причини.

2.6. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГІПЕРІНФЛЯЦІЇ (МСБО 29)

Ознаки гіперінфляції, визначені МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції":

1) основна маса населення:

- а) віддає перевагу збереженню своїх заощаджень у формі немонетарних активів або у порівняно стабільній іноземній валюті. Тому кошти в національній валюті негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
- б) розглядає грошові суми у порівняно стабільній іноземній валюті, а ціни також можуть наводитися в цій валюті;

2) продаж і придбання в кредит здійснюються за цінами, що компенсують очікувані втрати купівельної спроможності грошей протягом періоду кредиту;

3) процентні ставки, зарплата та ціни індексуються;

4) сукупний рівень інфляції за три роки наближається або перевищує 100%.

Наведений перелік не є вичерпним, але може бути орієнтиром при визначенні необхідності перерахунку фінансових звітів. При цьому рішення

щодо необхідності застосування МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" є питанням міркування керівництва підприємства.

В умовах гіперінфляції фінансові звіти, незалежно від того, чи базуються вони на підході за історичною або поточною собівартістю, корисні лише тоді, коли вони виражені в одиниці виміру, яка діє на звітну дату.

Фінансові звіти суб'єкта господарювання, що звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу — за історичною чи поточною собівартістю - мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на звітну дату. Відповідні дані для попереднього періоду, що вимагаються згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів", а також будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також має бути викладена в одиниці виміру, яка діє на звітну дату. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовуються вимоги МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів".

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо.

Для перерахування фінансових звітів в умовах гіперінфляції слід використовувати загальний індекс цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. При цьому доцільно, щоб усі підприємства, які складають звітність у валюті однієї країни, застосовували той самий індекс.

У разі відсутності інформації про загальний індекс цін за періоди, за які необхідно перерахувати основні засоби, може бути застосована оцінка на основі обмінних курсів між функціональною та стабільною іноземною валютою.

Правила перерахунку статей фінансових звітів, складених на основі історичної собівартості, узагальнені в табл.2.6

Таблиця 2.6. Порядок перерахунку статей фінансових звітів згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" _____

№ п/п	Статті фінансової звітності	Вимоги щодо перерахунку
1	2	3
1.	Активи та зобов'язання що індексуються відповідно до зміни цін (облігації та позики, що індексуються)	Коригуються згідно з індексом цін
2.	Інші монетарні статті, (грошові кошти, монетарні дебіторська та кредиторська заборгованість)	Не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на звітну дату
3.	Немонетарні активи, відображені за поточною вартістю на звітну дату (запаси, відображені за чистою реалізаційною вартістю, та основні засоби, переоцінені за ринковою вартістю на звітну дату)	Не перераховуються
4.	Немонетарні активи, відображені за поточною вартістю не на звітну дату	Перераховуються з дати останньої переоцінки до дати балансу _

Продовження таблиці 2.6

1	2	3
	(основні засоби, переоцінені на іншу дату, ніж дата балансу)	
5.	Інші статті, відображені за собівартістю або собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації (основні засоби, нематеріальні активи, гудвіл, запаси, витрати та доходи майбутніх періодів та Об'.)	Перераховуються шляхом застосування зміни загального індексу цін до їхньої історичної собівартості та накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до дати балансу
6.	Дооцінка, здійснена у попередні	Виключається
7.	Нерозподілений прибуток	Визначається як різниця між сумою перерахованих статей активу та сумою перерахованих статей пасиву балансу
8.	Інші статті власного капіталу (статутний, резервний капітал тощо)	Перераховуються із застосуванням загального індексу цін з дати визнання відповідної статті

Об'єкт інвестування, облік якого здійснюється за методом участі в капіталі, може складати звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Звіт про фінансове становище (баланс) і звіт про прибуток або збиток такого об'єкта інвестування перераховується відповідно до МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" для обчислення частки інвестора в його чистих активах і результатах діяльності. Якщо перераховані фінансові звіти такого об'єкта інвестування виражені в іноземній валюті, та переводять за курсом при закритті.

Вплив інфляції, як правило, визнається у витратах на позики. Недоречним є і перерахування капітальних видатків, що фінансуються позиками, і капіталізація тієї частини витрат на позики, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат на позики визнається як витрати того періоду, в якому вони були понесені.

Суб'єкт господарювання може придбати активи за угодою, яка дозволяє йому відстрочити платіж без виникнення витрат на сплату відсотків. Якщо неможливо умовно нарахувати суму відсотків, такі активи перераховуються з дати платежу, а не з дати придбання.

Наприкінці першого періоду застосування МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" і у подальші періоди всі статті власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітної періоду або дати внеску (якщо вона була пізніше).

Всі доходи та витрати, наведені у звіті про прибуток або збиток, слід перерахувати з урахуванням зміни загального індексу цін, починаючи з дат, коли ці доходи та витрати були визнані у фінансових звітах.

У період інфляції суб'єкт господарювання, який утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних

зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність тією мірою, якою активи та зобов'язання не індексуються відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей звіту про прибуток або збиток, а також у результаті коригування індексів активів і зобов'язань. Прибуток або збиток можна оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженого для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до чистого прибутку. Коригування цих активів і зобов'язань, індексованих відповідно до зміни цін, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті звіту про прибуток або збиток (дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій у звіті про прибуток або збиток.

Приклад 2.2.

На підставі наведених фінансових звітів ТОВ "Едельвейс", складених у валюті країни з гіперінфляційною економікою

Таблиця 2.7. Звіт про фінансове становище (баланс) ТОВ "Едельвейс" на 31 грудня 2008 року

У тис. грош. од

Стаття	31.12.2008 р.	31.12.2007 р.
Активи		
Основні засоби:	20000 (8000)	20000 (6000)
а) первісна вартість		
б) накопичена амортизація		
Запаси	• 4000	2500
Дебітори	3000	1500
Грошові кошти	2500	1000
Разом	21500	19000
Власний капітал і зобов'язання		
Випущений акціонерний капітал	10000	10000
Нерозподілений прибуток	3000	1000
Довгострокові зобов'язання	4000	4000
Поточні зобов'язання	4500	4000
Разом	21500	19000

Таблиця 2.8. Звіт про прибуток або збиток ТОВ "Едельвейс" за 2008 рік

Стаття	<i>У тис. грош. о</i>
	Сума
Продаж	36000
Собівартість реалізованої продукції	(27000)
Амортизація	(2000)
Інші операційні витрати	(3000)
Операційний прибуток	4000
Фінансові витрати	(500)
Прибуток до оподаткування	3500
Податок на прибуток	(1500)
Чистий прибуток	2000

Індекси роздрібних цін такі:

- 1) на початок 2008 року 180
- 2) на кінець 2008 року 220
- 3) середній за рік 200
- 4) на дату придбання основних засобів 120
- 5) на дату створення компанії 100

Для спрощення припустимо, що запаси були придбані наприкінці року Виходячи з наведених даних, перерахуємо статті звіту про фінансове становище (балансу) на початок і кінець року (табл..)

Таблиця 2.9. Коригування звіту про фінансове становище (балансу) ТОВ "Едельвейс"
У тис. грош. о

Стаття	31.12.2008 р.			31.12.2007 р.		
	сума до коригування	індекс	скоригована сума	сума до коригування	індекс	
1	2	3	4	5	6	7
Активи						
Основні засоби:	20000	220/120	36667	20000	180/120	30000
- первісна вартість	(8000)	220/120	(14667)	(6000)	180/120	(9000)
- накопичена амортизація						
Запаси	4000	-	4000	2500	-	2500
Дебітори	3000	-	3000	1500	-	1500
Грошові кошти	2500	-	2500	1000	-	1000

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7
Разом	21500		31500	19000		26000
Власний капітал і зобов'язання						
Випущений акціонерний капітал	10000	220/100	22000	10000	180/100	18000
Нерозподілений прибуток	3000	-	1000	1000	-	0
Довгострокові зобов'язання	4000	-	4000	4000	-	4000
Короткострокові зобов'язання	4500	-	4500	4000	-	4000
Разом	21500		31500	19000		26000

Визначимо прибуток (збиток) від чистої монетарної позиції. Чиста монетарна позиція на початок року:

$$(1500 + 1000 - 4000 - 4000) * 220/180 = (6722). \text{ Збільшення}$$

монетарних активів:

$$(3000 + 2500) - (1500 + 1000) = 3000 * 220/200 = 3300. \text{ Збільшення}$$

монетарних зобов'язань:

$$(4000 + 4500) - (4000 + 4000) = 500 * 220/200 = (550)$$

Чиста монетарна позиція на кінець року: $(6722) + 3300 + (550) = (3972)$. За даними звіту про фінансове становище (балансу) (табл.), фактична монетарна позиція на кінець року становить:

$$3000 + 2500 - 4000 - 4500 = (3000).$$

Отже, існує прибуток від чистої монетарної позиції 972 тис. $(3972 - 3000)$. З урахуванням цього, перерахований звіт про прибуток або збиток матиме такий вигляд (табл.).

Таблиця 2.10. Коригування звіту про прибуток або збиток ТОВ "Едельвейс" за 2008 рік

У тис. грош. од.

Показник	Сума до коригування	Індекс	Скоригована сума
Продаж	36000	220/200	39600
Запаси на початок року	2500	220/180	3055
Купівля	28500	220/220	31350
Запаси на кінець року	4000 27000	-	(4000) 30405
Амортизація	(2000)	220/120	(3667)
Інші операційні витрати	(3000)	220/200	(3300)
Операційний прибуток	4000		2228
Фінансові витрати	(500)	220/200	(550)
Прибуток до оподаткування	3500		1678
Податок на прибуток	(1500)	220/200	(1650)
Чистий прибуток	2000		28
Прибуток від чистої монетарної позиції			<u>972</u> 1000

Статті, виражені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на звітну дату. Інші статті звіту про фінансове становище (балансу) перераховуються.

До перерахування звіт про прибуток або збиток, складений за поточною собівартістю, як правило, охоплює витрати, які є поточними на час, коли відбулися операції або події, що лежать у їхній основі. Собівартість реалізованої продукції та амортизація відображаються за поточною собівартістю на час використання; витрати на продаж та інші виїрати відображаються в їхніх грошових сумах, коли вони здійснюються. Таким чином, усі суми треба перерахувати в ту одиницю виміру, яка діє на звітну дату, із застосуванням загального індексу цін.

Перерахування фінансових звітів відповідно до МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції" може призвести до різниць між балансовою вартістю окремих активів та зобов'язань, відображеною у звіті про фінансове становище (балансі), та їхніми податковими базами. Ці різниці відображаються в обліку відповідно до МСБО 12 "Податки на прибуток".

Усі статті звіту про рух грошових коштів повинні бути скориговані з урахуванням зміни загального рівня цін.

Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансові звіти відповідно до МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції", йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду, як основу балансової вартості в подальшій фінансовій звітності.

Розкриття інформації:

1. факт, що фінансові звіти і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на звітну дату;
2. чи базуються фінансові звіти на історичній або поточній собівартості;
3. ідентичність та рівень індексу цін на звітну дату і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.

2.7. ВПЛИВ ЗМІНИ ВАЛЮТНИХ КУРСІВ

Порядок відображення операцій та статей в іноземній валюті в обліку та звітності підприємства визначає МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів". МСБО 21 слід застосовувати для:

- 2) обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком тих операцій та залишків похідних інструментів, які є сферою МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка";
- 3) переведення результатів діяльності і фінансового становища зарубіжних підприємств, які включаються в фінансову звітність підприємства шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;
- 4) переведення результатів діяльності і фінансового становища підприємства у валюту подання.

Для здійснення господарських операцій та складання фінансової звітності підприємство може використовувати одну або кілька валют.

Насамперед кожне підприємство має визначити свою функціональну валюту згідно з МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів".

Функціональна валюта — це валюта основного економічного середовища, в якому діє господарська одиниця.

Основним економічним середовищем, в якому діє підприємство, звичайно є те, в якому воно, в першу чергу, генерує та витрачає кошти. Для визначення функціональної валюти підприємству слід, насамперед, розглядати такі основні чинники:

- 1) валюта, яка переважно впливає на ціни продажу товарів і послуг. Часто такою буде валюта, в якій зазначено товари і послуги та здійснюються розрахунки;
- 2) країна, конкурентні сили та регулювання якої переважно визначає ціни продажу товарів та послуг.

Такі фактори можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти:

- валюта, в якій підприємство отримує кошти від фінансової діяльності (тобто, випускає боргові інструменти та інструменти капіталу);
- валюта, в якій підприємство звичайно зберігає надходження від операційної діяльності.

Додаткові чинники розглядають для визначення функціональної валюти закордонного підприємства.

Закордонним є дочірнє, асоційоване, спільне підприємство або відділення підприємства, яке перебуває або здійснює діяльність за межами країни підприємства, що звітує.

Мета такого додаткового аналізу - встановити, чи є однаковою функціональна валюта закордонного підприємства та підприємства, що звітує (тобто, підприємства, яке має закордонну, діяльність у вигляді дочірнього підприємства, відділення, асоційованого або спільного підприємства).

При цьому слід визначити:

- чи є діяльність закордонного підприємства продовженням діяльності підприємства, що звітує, чи вона здійснюється зі значним ступенем автономності;
- яку частину (велику чи малу) діяльності закордонного підприємства становлять його операції з підприємством, що звітує;
- чи мають грошові потоки від діяльності закордонного підприємства прямий вплив на грошові потоки підприємства, що звітує, та доступні для переведення останньому;
- чи достатньо грошових потоків від діяльності закордонного підприємства для обслуговування існуючих та звичайно очікуваних боргових зобов'язань без залучення доступних коштів підприємства, що звітує.

Визначена функціональна валюта не змінюється доти, доки не зміняться основоположні операції, події та умови діяльності підприємства. Підприємство може здійснювати частину операцій у валюті, іншій, ніж функціональна. Таку валюту називають іноземною валютою.

Іноземна валюта - валюта, інша, ніж функціональна валюта підприємства. *Валюта подання* - валюта, в якій подається фінансова звітність. Валютою подання звичайно є функціональна валюта. Проте підприємство може подавати звітність у валюті, іншій, ніж функціональна валюта.

Валютний курс - це співвідношення обліку двох валют. Валютний курс на дату здійснення операції звичайно називають спот-курсом. *Спот-курс* - валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти. Спот-курс на звітну дату має назву "*курс закриття*". Курс, за яким статтю було первісно визнано в балансі, називають *історичним валютним курсом*.

Операція в іноземній валюті - це операція, сума якої позначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Зокрема, операції в іноземних валютах існують, коли підприємство:

- купує або реалізує товари (продукцію, роботи, послуги), ціна на які позначена в іноземній валюті;
- надає або отримує позику, за якою сума, що підлягає відповідно отриманню або сплаті, позначена в іноземній валюті;
- стає стороною невиконаного валютного контракту;
- іншим чином купує або реалізує активи чи приймає або погашає зобов'язання, позначені в іноземній валюті.

Облік операцій в іноземній валюті містить чотири основні аспекти:

- первісне відображення операції (виникнення заборгованості);
- відображення статей в іноземній валюті в балансі на його дату;
- визнання курсових різниць;
- відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Монетарними статтями є утримувані одиниці валюти і активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти.

Важливою рисою монетарної статті є право отримати (або зобов'язання сплатити) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти.

Курсова різниця виникає, коли оцінка монетарної статті на певну дату здійснюється з використанням валютного курсу, відмінного від курсу, що був використаний на дату попередньої оцінки.

Отже, *курсдова різниця* - це різниця, яка виникає в результаті переведення даної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами. Відповідно до цього, курсова різниця може бути розрахована за формулою:

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}) \quad (2.1)$$

де P_k - курсова різниця; C_m - сума монетарної статті в іноземній валюті; K_t - валютний курс на дату оцінки монетарної статті; K_{t-1} - валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Можна навести чотири загальні випадки курсових різниць, що виникають у поточному звітному періоді.

1. Операція в іноземній валюті завершується протягом одного звітного періоду. Тоді курсова різниця визначається різницею між курсами на дату здійснення операції та датою розрахунку (погашення заборгованості):

$$P_k = C_m (K_2 - K_1) \quad (2.2)$$

2. Операцію в іноземній валюті здійснено у попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією буде в наступному періоді. Тут курсова різниця обумовлена різницею між курсами на дату здійснення операції та дату балансу (кінець звітного періоду):

$$P_k = C_m (K_3 - K_1) (2.3)$$

3. Операцію в іноземній валюті здійснено у попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією був у поточному звітному періоді. У цьому випадку курсова різниця визначається різницею між валютним курсом на початок поточного звітного періоду та датою розрахунку:

$$P_k = C_m (K_2 - K_0) (2.4)$$

4. Операцію в іноземній валюті здійснено в попередньому звітному періоді, а розрахунок за цією операцією буде у наступному звітному періоді. За таких умов курсова різниця визначається різницею між валютними курсами на початок і кінець поточного звітного періоду:

$$P_k = C_m (K_3 - K_0) (2.5)$$

Приклад 2.3.

Корпорація "Ллойд", штаб-квартира якої знаходиться у Великобританії, придбала у січні 2008 року дочірнє підприємство "Леман", яке знаходиться у Канаді. Нерозподілений прибуток компанії "Леман*" на початок року був 480000 CAD. У вересні рада директорів компанії "Леман" оголосила дивіденди в сумі 300000 CAD. Компанія "Леман" використовує метод FIFO для обліку списання запасів. Валютні курси для канадського долара у 2008 році були наступними:

Таблиця 2.11. Дані про спот-курс

Дата (період)	Спот-курс, GBR
15 січня 2008 року	0,150
Оголошення дивідендів	0,160
31 грудня 2008 року	0,170
Середній за IV квартал 2008 року	0,165
Середній за рік	0,156

Таблиця 2.12. Звіт про прибуток компанії "Леман" за 2008 рік

Продажі	3020000
Собівартість реалізованої продукції	1850000
Витрати на амортизацію	100000
Інші витрати	655000
Витрати з податку на прибуток	82000
Чистий прибуток	333000

Таблиця 2.13. Звіт про фінансове становище (баланс) компанії "Лемам" на 31 грудня 2008 року

<i>Активи</i>	
Основні засоби	1580000
Запаси (придбані в IV кварталі)	830000
Дебіторська заборгованість	608000
Грошові кошти	930000
Всього активи	3948000
<i>Зобов'язання і власний капітал</i>	
Статутний капітал	960000
Додатковий оплачений капітал	300000
Нерозподілений прибуток	513000
Зобов'язання за випущеними облігаціями	900000
Заборгованість постачальникам	640000
Короткострокові векселі видані	635000
Всього власний капітал і зобов'язання	3948000

Необхідно перевести звітність компанії "Леман" у валюту материнського підприємства.

Виходячи з наведених даних, перерахуємо статті звіту про фінансове становище (балансу) та звіту про прибуток або збиток компанії "ЛеМан" у валюту материнської корпорації "Ллойд" (табл. 2.14.)

Таблиця 2.14. Звіт про прибуток компанії "Леман" за 2008 рік

	Канадські долари, CAD	Валютний курс	Фунти стерлінгів, GBP
Продажі	3020000	0,156	471120
Собівартість реалізованої продукції	1850000	0,156	288600
Витрати на амортизацію	100000	0,156	15600
Інші витрати	655000	0,156	102180
Витрати з податку на прибуток	82000	0,156	12792
Чистий прибуток	333000		51948

Таблиця 2.15. Звіт про фінансове становище (баланс) компанії "Леман" на 31 грудня 2008 року

	Канадські долари, CAD	Валютний курс	Фунти стерлінгів, GBP
<i>Активи</i>			
Основні засоби	1580000	0,170	268600
Запаси (придбані в IV кварталі)	830000	0,170	141000
Дебіторська заборгованість	608000	0,170	103360
Грошові кошти	930000	0,170	158100
Всього активи	3948000		671160
<i>Зобов'язання і власний капітал</i>			
Статутний капітал	960000	0,150	144000
Додатковий оплачений капітал	300000	0,150	45000
Нерозподілений прибуток	513000		75948*
Зобов'язання за випущеними облігаціями	900000	0,170	153000
Заборгованість постачальникам	640000	0,170	108800
Короткострокові векселі видані	635000	0,170	107950
Всього власний капітал і зобов'язання	3948000		671160

Величина нерозподіленого прибутку компанії "Леман" в перерахунку на валюту материнської корпорації "Ллойд":

$$(480000 * 0,15) + 51948 - (300000 * 0,16) = 75948 \text{ GBP}$$

В узагальненому вигляді підхід МСБО 21 до обліку курсових різниць наведено на рис. 2.2.

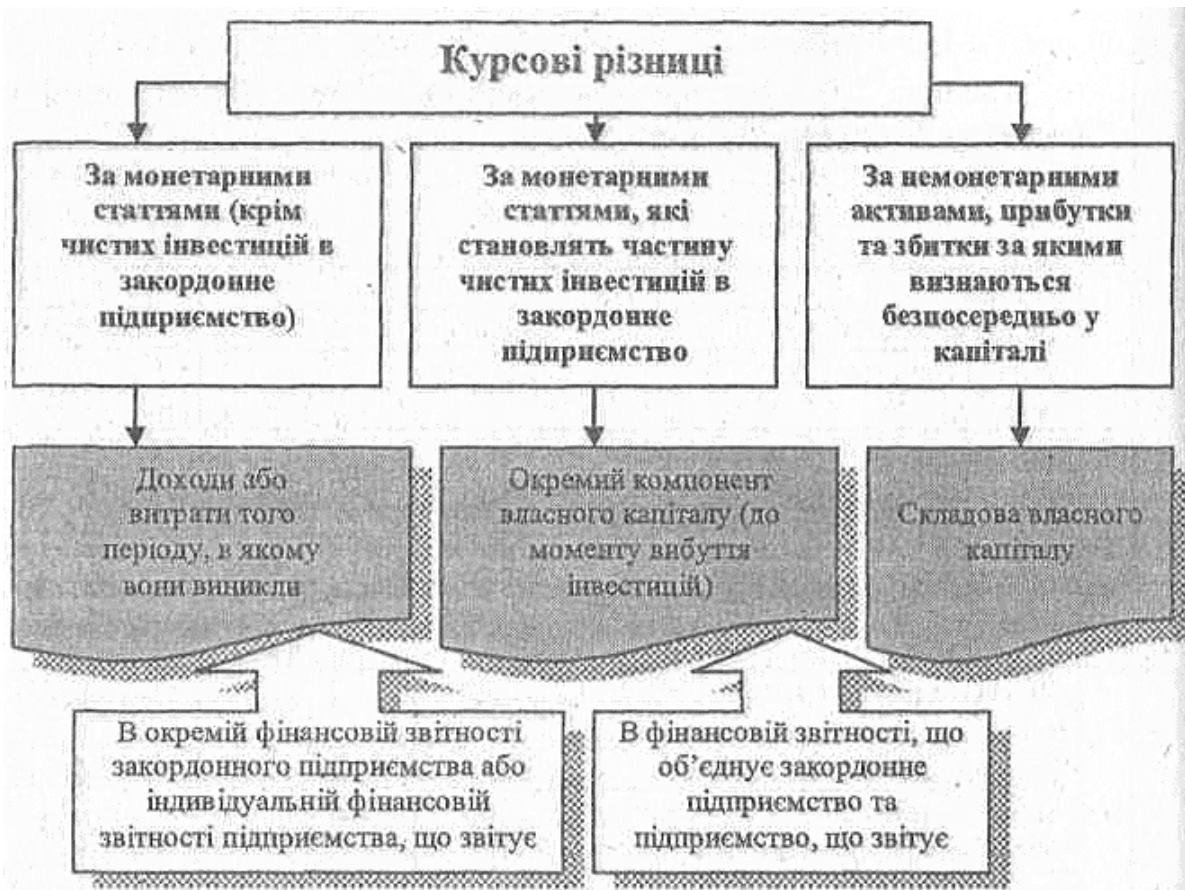


Рис. 2.2. Відображення курсових різниць згідно з МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів"

Підприємство має розкривати у фінансовій звітності: - суму курсових різниць, визнаних у складі прибутку або збитку, за винятком курсових різниць, що виникли внаслідок оцінки фінансових інструментів за справедливою вартістю згідно з МСБО 39;

чисті курсові різниці, відображені у складі окремого компонента власного капіталу, та узгодження суми такої курсової різниці на початок і кінець звітного періоду.

2.8. ПРОМІЖНА ФІНАНSOVA ЗВІТНІСТЬ (МСФЗ 1, МСБО 34)

Проміжна фінансова звітність - це фінансова звітність, яка включає повний комплект фінансових звітів або комплект стислих фінансових звітів за проміжний період.

Проміжний період - це період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік (місяць, квартал, півріччя).

Проміжна фінансова звітність може складатись у повному та скороченому обсязі.

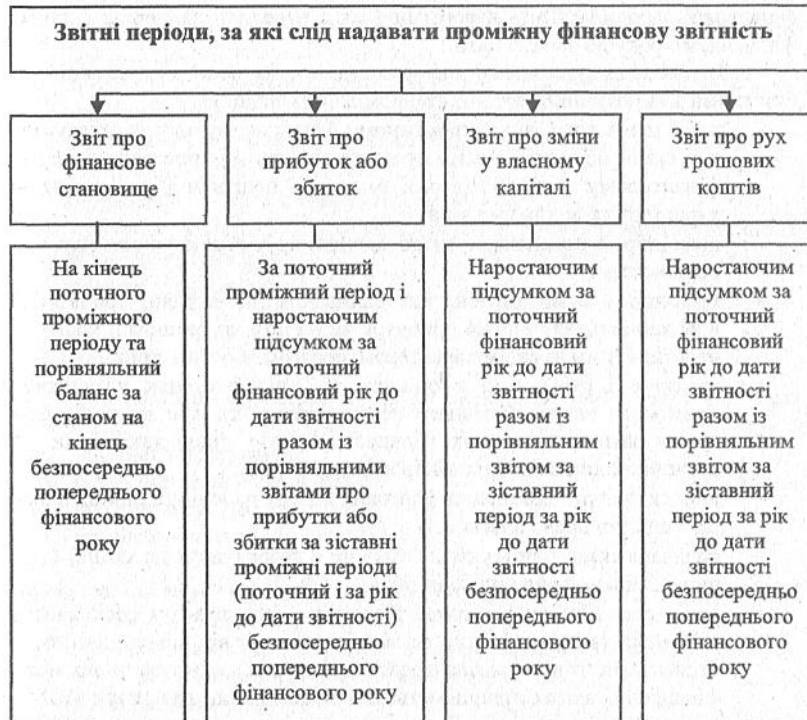


Рис. 2.3. Звітні періоди (дати), за які слід надавати проміжну фінансову звітність

Якщо остання річна фінансова звітність була консолідованою звітністю, то проміжну фінансову звітність також складають на консолідованій основі. Проте, якщо останній річний звіт містить одночасно консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність материнського підприємства, тоді питання включення до проміжного звіту фінансової звітності материнського підприємства вирішується останнім самостійно.

Основним призначенням проміжної фінансової звітності є оновлення останнього повного комплексу річних фінансових звітів. Тому основну увагу при складанні таких звітів слід зосереджувати на нових видах діяльності, нових подіях і обставинах, а не дублюванні інформації, відображеної в останніх річних фінансових звітах.

Виходячи з цього, МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність" вимагає наводити у примітках до проміжних фінансових звітів мінімальну інформацію, яка є суттєвою і не розкрита в інших компонентах проміжної фінансової звітності. Таку інформацію слід наводити за період з початку фінансового року до звітної дати.

Також слід розкривати інформацію про ті події та операції, що є суттєвими для розуміння поточного проміжного періоду:

- зазначення того, що у проміжному фінансовому звіті дотримувалися тієї самої облікової політики і методів, що й в останньому річному фінансовому звіті, або (в разі зміни цієї політики або методів) опис характеру та вплив цих змін;
- коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
- характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або частотою;
- характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або зміни в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років, якщо такі зміни мали значний вплив на поточний проміжний період;
- випуск, викуп і погашення боргових цінних паперів та цінних паперів, що надають право власності;
- сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунках на акцію) окремо щодо звичайних та інших акцій;
- дохід сегмента чи результат діяльності сегмента для господарських сегментів та географічних сегментів залежно від основи звітності за сегментами підприємства (розкриття даних сегмента в проміжних фінансових звітах підприємства необхідне тільки тоді, коли МСБО 14 "Звітність за сегментами" вимагає від підприємства розкривати дані щодо сегмента в річних фінансових звітах);
- суттєві події, які відбуваються після закінчення проміжного періоду і не відображені у фінансових звітах за цей проміжний період;
- вплив змін у структурі підприємства за проміжний період, зокрема: об'єднання бізнесу, придбання або продаж дочірніх підприємств і також довгострокових інвестицій, реструктуризація та діяльність, що припиняється. У разі об'єднання компаній підприємству слід розкривати інформацію, яка вимагається п. 66-73 МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу";
- зміни в непередбачених зобов'язаннях або активах з дати останнього річного балансу.

МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність" містить такі приклади інформації, що підлягають розкриттю у проміжній фінансовій звітності:

- списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;
- визнання збитку від зменшення корисності основних засобів, нематеріальних активів та інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;
- сторнування будь-якого забезпечення витрат на реструктуризацію;
- придбання та продаж об'єктів основних засобів;
- зобов'язання придбати основні засоби;
- виплати, пов'язані з судовою справою;
- виправлення помилок попереднього періоду;
- будь-який дефолт або будь-яке порушення умов боргової угоди, що їх надалі не виправлено;
- операції зі зв'язаними сторонами.

Тести:

1. Судження загального характеру при складанні фінансової звітності включають:

- а) принцип нарахування;
- б) безперервність діяльності;
- в) послідовність представлення;
- г) всі відповіді вірні.

2. Метою фінансової звітності є надання інформації про:

- а) фінансовий стан підприємства;
- б) рух грошових коштів і грошових еквівалентів підприємства;
- в) результати управління ресурсами підприємства;
- г) всі відповіді вірні.

3. Положення МСБО 1 "Подання фінансової звітності" не поширюються на:

- а) фінансову звітність загального призначення;
- б) скорочену проміжну фінансову звітність;
- в) консолідовану фінансову звітність групи;
- г) звітність банків і фінансових інститутів.

4. Повний комплект фінансової звітності не включає в себе:

- а) короткий опис облікової політики;
- б) звіт про зміни у власному капіталі;
- в) звіт про додану вартість;
- г) звіт про рух грошових коштів.

5. Виберіть правильне твердження:

- а) кожна неіснуюча стаття має показуватись у фінансовій звітності окремо;
- б) всі істотні статті повинні об'єднуватись зі статтями аналогічного характеру;
- в) істотні статті подаються у фінансовій звітності окремо, неістотні - об'єднуються із сумами аналогічного характеру;
- г) неістотні статті подаються у фінансовій звітності окремо, істотні - об'єднуються із сумами аналогічного характеру.

6. Які статті необов'язково розкривати безпосередньо в балансі?

- а) витрати майбутніх періодів;
- б) випущений капітал і резерви, що стосуються власників власного капіталу материнської компанії;
- в) біологічні активи;
- г) інвестиційна нерухомість.

7. Які статті необов'язково розкривати безпосередньо у звіті про прибуток або збиток?

- а) собівартість реалізованої продукції;
- б) дохід;
- в) витрати на позики;
- г) прибуток чи збиток.

8. Який показник необов'язково подавати безпосередньо у звіті про зміни у власному капіталі?

- а) вплив змін в обліковій політиці;
- б) нерозподілений прибуток (збиток) на кінець звітного періоду;
- в) прибуток чи збиток за період;
- г) доходи і витрати, визнані безпосередньо у власному капіталі.

9. У примітках до фінансової звітності не вимагається розкривати:

- а) місце розташування підприємства;
- б) нерозподілений прибуток (збиток) на кінець звітного періоду;
- в) прибуток чи збиток за період;
- г) доходи і витрати, визнані безпосередньо у власному капіталі.

10. Категорія, що не знаходить відображення у звіті про рух грошових коштів, - це:

- а) операційна діяльність;
- б) негрошові статті;
- в) прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності;
- г) немає правильної відповіді.

11. Якщо компанія використовує прямий метод, то збільшення в рахунках до оплати:

- а) збільшує грошові потоки від операційної діяльності;
- б) зменшує грошові потоки від операційної діяльності;
- в) зменшує грошові потоки від фінансової діяльності;
- г) зменшує грошові потоки від інвестиційної діяльності.

12. Коли застосовується непрямий метод при складанні звіту про рух грошових коштів?

- а) прибуток від продажу обладнання збільшує чистий прибуток;
- б) скорочення в запасах вираховується з чистого прибутку;
- в) амортизація додається до чистого прибутку;
- г) немає правильної відповіді.

13. Потоки грошових коштів, що виникають у результаті операцій в іноземній валюті, повинні відображатися у валюті:

- а) здійснення операції
- б) звітності компанії;
- в) країни, де зареєстрована компанія;
- г) будь-якій.

14. Корпорація "МЕТРО" протягом 2009 р. мала продажі на суму 730000 грош. од., з них 80 % були здійснені в кредит, 20 % - за грошові кошти. Дебіторська заборгованість збільшилася на 15000 грош. од. і склала 80000 грош. од. Яку суму грошових коштів було отримано від покупців у 2009 р.?

- а) 715000;
- б) 730000;
- в) 745000;
- г) 15000.

15. Собівартість проданих товарів у 2009 р. корпорацією "Грант" складає 480000 грош. од. Запаси товарів на початок звітного періоду склали 105000 грош. од., на кінець - 135000 грош. од. Торговельна дебіторська заборгованість на початок 2009 року склала 24000 грош. од., на кінець року - 45000 грош. од. Яку суму грошових коштів корпорація сплатила постачальникам?

- а) 489000;
- б) 459000;
- в) 510000;
- г) 471000.

16. Зміну облікової політики слід відобразити в звіті про прибуток або збиток за:

- а) період, в якому була проведена первісна оцінка;
- б) всі попередні звітні періоди;
- в) поточний період і майбутні періоди;
- г) тільки майбутні періоди.

17. Прибуток, визнаний у результаті завершення судового розгляду, - це:

- а) зміна облікової оцінки;
- б) виправлення помилки;
- в) ретроспективний перегляд показників фінансової звітності;
- г) немає правильної відповіді.

18. Підприємство створює резерв витрат на гарантійний ремонт у розмірі 2% чистого доходу від реалізації продукції. З урахуванням того, що фактичні витрати в першому півріччі 2009 р. склали 3% чистого доходу, керівництво підприємства вирішило створити резерв у розмірі 3%, починаючи з 1 липня 2009 р. Зміну величини відрахувань на гарантійний ремонт слід відобразити як:

- 1. зміну облікової політики;
- 2. зміну облікової оцінки;
- 3. виправлення помилки;
- 4. не відображати.

19. У фінансових звітах слід розкривати наступну інформацію відносно помилок попередніх періодів:

- а) характер, сума, податковий ефект і частка меншості;
- б) характер, сума коригування в поточному і попередніх періодах, факт того, що здійснено перерахунок порівняльних показників чи причина, по якій порівняльні показники не перераховуються;
- в) причина змін, сума коригування в поточному і в попередніх періодах, податковий ефект, частка меншості, факт того, що здійснено перерахунок порівняльних показників, причина, по якій порівняльні показники не перераховуються;
- г) немає правильної відповіді.

20. Після дати балансу була отримана інформація про зменшення корисності об'єкта основних засобів. У зв'язку з цим необхідно:

- а) дооцінити актив і відкоригувати фінансову звітність;
- б) уцінити актив і відкоригувати фінансову звітність;
- в) не виправляти фінансову звітність, але відобразити цей факт у примітках;
- г) ігнорувати цю інформацію.

21.9 січня 2009 р. була отримана інформація про банкрутство клієнта, яке відбулося після дати балансу. В зв'язку з цим необхідно:

- а) нарахувати резерв сумнівної заборгованості і відкоригувати фінансову звітність;
- б) списати дебіторську заборгованість і відкоригувати фінансову звітність;
- в) не виправляти фінансову звітність, але відобразити факт у примітках;
- г) ігнорувати цю інформацію.

22.13 лютого 2009 р. керівництво підприємства отримало інформацію про викривлення фінансової звітності, яку воно мало намір затвердити через два дні. Що необхідно зробити в даній ситуації?

- а) передати фінансову звітність аудитору;
- б) відкоригувати фінансову звітність;
- в) не коригувати фінансову звітність, але відобразити факт у примітках;
- г) ігнорувати цю інформацію.

23. У період між датою балансу і датою затвердження фінансової звітності підприємство придбало 80 % акцій великого хімічного комбінату. У зв'язку з цим необхідно:

- а) відкласти надання фінансової звітності;
- б) відкоригувати фінансову звітність;
- в) не коригувати фінансову звітність, але відобразити цей факт у примітках;
- г) ігнорувати цю інформацію.

24. Якщо керівництво компанії зобов'язане надавати звітність спостережній раді, то датою випуску звітності вважається дата:

- а) публікації звітності для всіх зацікавлених користувачів;
- б) передачі звітності спостережній раді;
- в) затвердження звітності спостережною радою;
- г) будь-яка з перерахованих вище.

25. У фінансовій звітності акціонерної компанії слід розкривати дату:

- а) складання фінансової звітності;
- б) випуску фінансової звітності;
- в) випуску фінансової звітності і особу, що її затвердила;
- г) випуску фінансової звітності, особу, яка її затвердила, і факт наявності у акціонерів чи інших осіб можливості змінити звітність після її затвердження.

26. Функціональна валюта - це валюта у якій:

- а) виражаються ціни на реалізовані товари і послуги;
- б) відображаються витрати на придбані товари і послуги;
- в) відображається емісія інструментів власного капіталу;
- г) всі відповіді вірні.

27. Яка з наведених статей балансу є монетарною?

- а) відстрочене податкове зобов'язання;
- б) авансовий платіж постачальнику;
- в) кредити банку;
- г) статутний капітал.

28. Курсова різниця по операціях, розрахунок за якими здійснено на протязі року, не може розраховуватися по:

- а) середньому курсу за період;
- б) курсу на дату операції;
- в) курсу на звітну дату;
- г) немає правильної відповіді.

29. Курсову різницю, що виникає по монетарній статті, яка складає частину чистих інвестицій у закордонну компанію, слід відображати в окремій фінансовій звітності інвестора в складі:

- а) доходів чи витрат;
- б) балансової вартості інвестиції;
- в) зобов'язань;
- г) власного капіталу.

30. У випадку зміни функціональної валюти підприємство проводить перерахунок всіх статей звітності в нову функціональну валюту по курсу:

- а) на дату зміни функціональної валюти;
- б) на звітну дату;
- в) середньому за звітний період;
- г) на дату визнання статті.

31. Компанія "Авеста", яка є дочірньою закордонною компанією корпорації США, була заснована 01.01.2007 р. 20 січня 2007 року компанія "Авеста" придбала товари вартістю 300000 місцевих грошових одиниць (МГО). Залишок товарів на 31.12.2007 р. був 75000 МГО.

Валютний курс на протязі 2007 р був наступним:

01.01.07 - 30.06.07 - 2,5 МГО за 1 дол.

01.07.07 - 31.12.07 - 2,0 МГО за 1 дол. Якщо функціональною валютою компанії

"Авеста" є долар США, то залишок товарних запасів у балансі компанії на 31.12.07 складе:

- а) 37500 дол.;
- б) 33333 дол.;
- в) 30000 дол.;
- г) 22000 дол.

32. Дочірня компанія, яка повністю належить материнській компанії "Warren Co" (США), здійснила в 2007 р. такі витрати, виражені в місцевій грошовій одиниці (МГО):

- а) амортизація обладнання (обладнання було придбано 01.01.2006 р.) - 80000.
- б) орендна плата -150000.

Валютні курси були такими (1 дол. за 1 МГО): 31.12.2007 р.-0,40;

Середній за 2007 р. - 0,45;

01.01.2006р.-0,50.

За умови, що функціональною валютою дочірньої компанії є долар США, витрати компанії будуть відображені в її звіті про прибуток або збиток в сумі:

- а) 92000дол.;
- б) 103500 дол.;
- в) 107500 дол.;
- г) 115000 дол.

33. Інформація про запаси і закупівлі на 31.12.2007 р. дочірньої компанії в місцевих грошових одиницях (МГО):

запаси на 31.12.2006 р. - 70000;

закупівлі в 2007 р. - 200000;

запаси на 31.12.2007 р. - 30000. Запаси були придбані рівномірно на протязі року.

Дочірня компанія використовує метод FIFO для оцінки запасів, що вибули. Валютні курси на окремі дати були такими (1 дол. за 1 МГО):

31.12.2007р.-0,52

Середній за 2007 р. - 0,48

Середній за 2006 р. - 0,40.

Припустимо, що дочірня компанія повністю належить українському підприємству, і МГО є функціональною валютою дочірньої компанії. Яку суму слід відобразити в консолідованій звітності українського підприємства по статті "Собівартість реалізованої продукції"?

- а) 124800;
- б) 109600;
- в) 96000;
- г) 115200.

34. Курсові різниці, що виникають внаслідок внутрішньогрупової дебіторської і кредиторської заборгованості в іноземній валюті, відображаються в консолідованій фінансовій звітності в складі:
- власного капіталу;
 - доходів чи витрат;
 - гудвілу;
 - дебіторської чи кредиторської заборгованості.
35. У випадку продажу інвестиції в закордонну компанію, що обліковується за методом участі в капіталі, накопичена курсова різниця:
- не приймається до розрахунку;
 - визнається як дохід чи витрата в тому ж періоді, коли продаж визнається у звіті про прибуток або збиток;
 - відображається у складі власного капіталу;
 - немає правильної відповіді.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Впродовж 2008 року компанія "Citi" змінила облікову політику відносно обліку витрат на розробки, безпосередньо пов'язані з роботою виробничої лабораторії. У попередні роки компанія "Citi" капіталізувала такі витрати. Тепер компанія вирішила відображати витрати на розробки як витрати звітного періоду, а не капіталізувати їх.

Керівництво вважає, що нова політика краща, оскільки приведе до прозорішого відображення фінансових витрат і погоджує з місцевою галузевою практикою, яка робить звіти компанії більш порівнянними.

Залишок капіталізованих витрат на розробку на початок 2008 р. складав \$2000. Компанія капіталізувала витрати на розробки в 2008 році в сумі \$5 000 і \$9000 витрат понесла впродовж періоду до 2009 р.

Амортизація даних витрат на розробку виробничої лабораторії склала в період до 2008 р. \$500 і в 2008 р. - \$1200. Амортизація за 2008 р. не нараховувалася, оскільки витрати на розробку враховувалися відповідно до нової облікової політики. Звіт про сукупний дохід за 2008 рік містить, зокрема, такі показники:

Таблиця 2.16. Звіт про сукупний дохід компанії "Citi" за 2008 рік

Стаття	Сума, \$
Доходи	151 000
Витрати	110 000
Прибуток до податку на прибуток	41 000
Податок на прибуток	10 250
Прибуток	30 750

Нерозподілений прибуток на початок 2007 років була \$20 000, а на кінець цього року складала \$50 750. Ставка податку на прибуток в 2007-2008 роках була 25%. Компанія "Citi" має акціонерний капітал на суму \$ 50 000. Інших статей власного капіталу, окрім нерозподіленого прибутку, немає. У облікових регістрах компанії за 2008 рік відображають наступні показники:

Таблиця 2.17. Витяг з облікових регістрів компанії "Citi" за 2008 рік

Показник	Сума, \$
Доходи	170 000
Витрати	110 000
Прибуток до податку на прибуток	60 000
Податок на прибуток	15 000
Прибуток	45 000

Відобразити ретроспективне вживання зміни облікової політики відносно витрат на розробки в звітності компанії "Citi".

Ситуація 2.

Підприємство "Нейл" займається експортно-імпортними операціями. Є така інформація станом на 31.12.2008 р. (курс грн. до долара 8,0, до євро 12,2):

1.01.03.2008 р. був отриманий 3-річний, 15% кредит в доларах на суму 5000. Курс на момент здобуття складав 8,1 грн. Відсотки платяться раз на рік.

2.30.11.2008 р. були придбані товари на суму 24000 дол. Курс - 8,05. На кінець року 50% товару ще не сплачено.

3.15.12.2008 р. отриманий автомобіль вартістю 50000 євро. Курс -12,15. Оплата буде здійснена в січні наступного року. Автомобіль ще не відображений в обліку.

4.01.12.2008 р. відвантажені товари на суму 4000 дол. По курсу 7,85. Розрахунок за товари буде проведений в лютому шляхом взаємозаліку за надані послуги.

5.10.10.2008 р. було перераховано за товари аванс у розмірі 6000 євро, який складає 50% вартості, курс - 12,05. Товари повністю отримані 15 грудня. Кредиторська заборгованість за отриманий товар на звітну дату ще не погашена.

Показати, як кожна з операцій буде відображена у фінансовій звітності підприємства на 31.12.2008 р.

Ситуація 3.

Компанія "Омега"* складає звітність за 2008 р. дата затвердження звітності 20 квітня 2009 р. Маємо наступну інформацію:

1.15 травня 2009 р. один з дебіторів компанії був визнаний банкрутом. Його заборгованість в сумі 15000 грн. включена в заборгованість за станом на

звітну дату.

2. В кінці року в запаси підприємства були включені деталі вартістю 3000 грн. 20 лютого 2009 р. ці деталі були реалізовані за 2500 грн.

3. 1 квітня 2009 р. компанія випустила в обіг додаткові акції в сумі 230000 грн.

4. 10 січня 2009 р. пожежею було знищено будівлю складу. Балансова вартість якого складала 35000 грн. Страхова компанія пообіцяла виплатити страхову суму.

5. В лютому 2009 р. були оголошені дивіденди за підсумком роботи за 2008 р.

6. В лютому 2009 р. було встановлено, що частина запасів на суму 15000 грн. на віддаленому складі ніколи не включалась в дані фінансової звітності через недбалість робітників.

Вкажіть, яким чином вище перелічені події найдуть своє відображення у фінансовій звітності компанії.

Питання для повторення

1. Дайте визначення фінансової звітності загального призначення.
2. Назвіть компоненти фінансової звітності згідно МСБО 1 "Подання фінансової звітності".
3. Яка інформація наводиться в примітках? Яке їх призначення?
4. Яких основних припущень слід дотримуватися при складанні фінансової звітності?
5. Яку інформацію слід розкривати у випадку, коли підприємство відступає від вимог окремого стандарту?
6. Які елементи звітності не підлягають взаємозаліку. Назвіть винятки.
7. У яких випадках передбачена перекласифікація статей у фінансовій звітності?
8. У чому суть терміну "розкриття інформації"?
9. У чому полягає ідентифікація фінансових звітів?
10. Які вимоги до звітного періоду викладені в МСБО 1 "Подання фінансової звітності"?
11. Які методи подання активів і зобов'язань у звіті про фінансове становище (балансі) передбачені в МСБО 1? В чому суть кожного з методів?
12. Назвіть критерії, які покладені в основу класифікації активів на поточні і непоточні (довгострокові).
13. Назвіть критерії, які покладені в основу класифікації зобов'язань на поточні (короткострокові) і довгострокові.
14. Яка інформація підлягає поданню або безпосередньо в звіті про фінансове становище (балансі), або в примітках до нього?

15. Яка інформація підлягає обов'язковому представленню у звіті про прибуток або збиток?
16. Яким чином і на основі якої класифікації підприємство зобов'язане подавати аналіз витрат?
17. Яку інформацію слід подавати безпосередньо у звіті про зміни у власному капіталі?
18. Яка інформація має подаватися у примітках до фінансової звітності?
19. Яка мета складання звітів про рух грошових коштів?
20. Наведіть визначення грошових еквівалентів.
21. Що розуміють під рухом грошових коштів (потоком грошових коштів)?
22. У розрізі яких видів господарської діяльності здійснюється рух грошових коштів у звіті?
23. У чому суть операційної діяльності? Наведіть приклад грошових потоків, зв'язаних з операційною діяльністю.
24. У чому суть інвестиційної діяльності? Наведіть приклад грошових потоків, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.
25. У чому суть фінансової діяльності? Наведіть приклад грошових потоків, пов'язаних з фінансовою діяльністю.

26. У чому суть прямого і непрямого методу складання звіту про рух грошових коштів? Які переваги і недоліки використання кожного з них?
27. У чому суть нетто-методу подання даних про рух грошових коштів?
28. Чи знаходять відображення у звітах про рух грошових коштів результати надзвичайних подій?
29. Яка мета МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"? Яка сфера його застосування?
30. Який стандарт встановлює вимоги до розкриття інформації про облікову політику?
31. В яких випадках допускається зміна облікової політики?
32. Яку інформацію про зміни облікової політики слід розкривати у фінансовій звітності згідно МСБО 8?
33. Як слід виправляти помилки попереднього періоду?
34. Які помилки вважаються істотними?
35. Яку інформацію про помилки попереднього періоду слід розкривати у фінансовій звітності?
36. В яких випадках слід застосовувати МСБО 10 "Події після дати балансу"?
37. Які події вважаються подіями після дати балансу?
38. Як слід відображати у фінансовій звітності дивіденди, оголошені після дати балансу?
39. Яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності згідно МСБО 10 "Події після дати балансу"?
40. Як слід вчинити, якщо після дати балансу неможливо застосувати припущення про безперервність діяльності?

41. Яка сфера застосування МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів"?
42. Що таке валютний курс? Які види валютних курсів розглядаються МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів"?
43. Що таке функціональна валюта?
44. Які статті фінансової звітності є монетарними статтями?
45. Дайте визначення операції в іноземній валюті.
46. Що таке закордонна господарська одиниця?
47. Як слід відображати операції в іноземній валюті після первісного визнання?
48. Як слід відображати на звітну дату його статті в іноземній валюті?
49. Що таке курсова різниця? В яких випадках вона застосовується?
50. Як слід відображати курсові різниці у фінансовій звітності?
51. Як слід враховувати вплив зміни функціональної валюти?
52. Що таке валюта представлення?
53. Які процедури слід застосовувати для переведення статей у валюту представлення звітності?
54. Які особливості переведення статей фінансової звітності закордонної господарської одиниці у валюту представлення консолідованої фінансової звітності?
55. Як слід відображати кумулятивну суму курсових різниць у випадку вибуття (продажу) закордонної господарської одиниці?

ТЕМА 3. ДОВГОСТРОКОВІ АКТИВИ

3.1. ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Мета МСБО 16 "Основні засоби" полягає у визначенні порядку обліку основних засобів для того, щоб користувачі фінансової звітності могли одержати інформацію про інвестиції підприємства в основні засоби та зміни в таких інвестиціях.

Головними питаннями в обліку основних засобів є:

- а) визнання активів;
- б) визначення їх балансової вартості;
- в) амортизаційні відрахування;
- г) збитки від знецінення, що підлягають визнанню. *Основні засоби* - це матеріальні активи, які:
 - використовуються підприємством для виробництва або поставки товарів чи послуг, для здавання в оренду іншим підприємствам або для адміністративних цілей;
 - передбачається використовувати протягом більш ніж одного періоду.

Об'єкт основних засобів повинен визнаватися як актив, коли:

- у компанії є впевненість у тому, що вона одержить пов'язані з активом майбутні економічні вигоди;
- собівартість активу для компанії може бути надійно оцінена.

Міжнародна практика, як і вітчизняна, не передбачає вартісних критеріїв для поділу об'єктів на запаси й основні засоби. Така вартісна ознака встановлюється підприємством самостійно. МСБО 16 "Основні засоби" не містить положень щодо обліку малоцінних необоротних активів. Тому, якщо в обліку українського підприємства відображено такі активи згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", необхідно перекласифікувати дану статтю і включити малоцінні необоротні активи до відповідних груп основних засобів або списати витрати на придбання активів, вартість яких нижча за поріг істотності, встановлений підприємством.

Класифікація об'єктів основних засобів відповідно до МСБО 16 "Основні засоби" здійснюється підприємством самостійно з урахуванням спільності їх видів і специфіки експлуатації. Стандартом наводяться, як приклад, такі групи основних засобів:

- земельні ділянки;
- будівлі;
- машини й обладнання;
- водні судна;
- повітряні судна;
- автотранспортні засоби;

- меблі та вбудовані елементи інженерного обладнання;
- офісне обладнання.

Початково основні засоби на момент їх придбання або спорудження оцінюються за фактичною собівартістю. Фактична собівартість основного засобу включає:

- купівельну ціну і, зокрема, імпорتنі мита та податки на купівлю, які не відшкодовуються, за вирахуванням торгових знижок і повернень переплати;
- будь-які витрати, прямо пов'язані з доставкою активу на місце та приведенням його в робочий стан для використання за призначенням;
- первісну оцінку вартості демонтажу, ліквідації активу та відновлення виробничого майданчика, на якому він був розташований.

Об'єкт або група об'єктів основних засобів може отримуватися в обмін на негрошовий (немонетарний) актив або поєднання грошового (монетарного) та негрошового активів. Вартість такого об'єкта (групи об'єктів) основних засобів оцінюється за справедливою вартістю.

Якщо придбаний об'єкт основних засобів оцінюється не за справедливою вартістю, то його вартість оцінюється за балансовою вартістю активу, що обмінюється з урахуванням її збільшення на проведену оплату коштами або зменшення на величину доплати, проведеної контрагентом, що передає об'єкт основних засобів.

На відміну від міжнародних стандартів, згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" облік отриманих об'єктів основних засобів залежить від того, які активи обмінювалися - "подібні" чи "неподібні".

Первісна вартість активу, створеного своїми силами, визначається на основі тих же принципів, що й вартість придбаного активу. Якщо підприємство створює аналогічні активи для продажу в ході своєї звичайної діяльності, первісна вартість такого активу, як правило, дорівнює вартості виробництва активу для продажу.

29 березня 2007 р. РМСБО видав змінений МСБО 23 "Витрати на позики". Основною зміною порівняно з попередньою редакцією цього стандарту є скасування вибору щодо обліку витрат на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами. Переглянутий МСБО 23 вимагає капіталізувати витрати на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами.

Земля. - актив, який не амортизується, оскільки вважається, що її вартість не зменшується з часом. Земля, що не використовується, або земля, яка утримується з метою перепродажу, має бути відокремлена в обліку від землі, що використовується в операційній діяльності. Понесені витрати капіталізуються на рахунок "Земля" тільки за тими ділянками, які перебувають у даний час в експлуатації.

Після визнання основні засоби оцінюються за однією з двох моделей: собівартості або переоцінки (рис. 3.1).



Рис. 3Д. Моделі оцінки основних засобів

Приклад 3Л.

Підприємство придбало обладнання в 1999 році за 100000 грош. од. Строк використання 10 років. Метод амортизації ~ прямолінійний. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Справедлива вартість змінювалась наступним чином:

на 31.12.2000-120000 ірош. од.; на 31.12.2001 - 63000 грош. од.; на 31.12.2002- 64800 грош. од. Необхідно: 1.. Здійснити розрахунок переоцінки на вказані дати. Зміну амортизації

здійснити пропорційно зміні вартості об'єкта. 2, Відобразити переоцінку на рахунках.

Розв'язок.

Щорічна амортизація = 100000 / 10 = 10000.

Дата	Показник	До переоцінки	Після переоцінки	Зміни
31.12.99	Первісна вартість	100000	-	-
	Знос	10000	-	-
	Залишкова вартість	90000	-	..-
31.12.00	Валова балансова вартість	100000	150000	+50000
	Знос	20000	30000	+10000
	Чиста балансова вартість	80000	120000	+40000
31.12.01	Валова балансова вартість	150000	90000	-60000
	Знос	45000	27000	-18000
	Чиста балансова вартість	105000	63000	-42000
31.12.02	Валова балансова вартість	90000	108000	+18000
	Знос	36000	43200	+7200
	Чиста балансова вартість	54000	64800	+10800

Бухгалтерські записи:

31.12.00

Дт "Основні засоби"	50000	Звіт про фінансове становище (баланс)
Кт "Дооцінка"	40000	Звіт про фінансове становище (баланс)
Кт "Знос основних засобів"	10000	Звіт про фінансове становище (баланс)

31.12.01

Дт "Дооцінка"	40000	Звіт про фінансове становище (баланс)
Дт "Знос основних засобів"	18000	Звіт про фінансове становище (баланс)
Дт "Збиток від знецінення основних засобів"	2000	Звіт про прибуток або збиток
Кт "Основні засоби"	60000	Звіт про фінансове становище (баланс)

31.12.02

Дт "Основні засоби"	18000	Звіт про фінансове становище (баланс)
Кт "Дооцінка"	8800	Звіт про фінансове становище (баланс)
Кт "Знос основних засобів"	7200	Звіт про фінансове становище (баланс)
Кт "Прибуток"	2000	Звіт про прибуток або збиток

У процесі експлуатації об'єкта основних засобів виникають подальші витрати. Чим же є ці витрати — капітальними витратами, які визнаються у звіті про фінансове становище (баланс), чи витратами періоду, які відображаються у звіті про прибуток або збиток?

Якщо понесені витрати покращують стан активу, підвищуючи його продуктивність понад первісно розраховані нормативи, то такі витрати можуть бути додані до балансової вартості відповідного активу. В іншому випадку витрати вважаються витратами на ремонт і визнаються у звіті про прибуток або збиток.

Подальші витрати, які підлягають капіталізації, - це витрати на:

- а) модифікацію об'єкта основних засобів, яка збільшує строк його корисної служби, включаючи підвищення його потужності;
- б) удосконалення деталей та вузлів машин для досягнення значного покращення якості продукції, що випускається;
- в) впровадження нових виробничих процесів, які забезпечують значне скорочення раніше розрахованих виробничих витрат.

На витрати періоду списуються витрати на:

- 1) поновлення чи зберігання економічних вигід, первісно очікуваних від об'єкта (наприклад, витрати на ремонт і обслуговування);
- 2) регулярну перевірку чи ремонт, які здійснюються протягом строку корисної служби (за винятком випадків, коли ці витрати капіталізуються).

Згідно з МСБО 16 "Основні засоби" переоцінці підлягає вся група основних засобів, до якої належить об'єкт, що переоцінюється.

При проведенні переоцінки об'єкта основних засобів накопичена амортизація враховується одним із таких способів, кожен з яких призводить до того, що чиста балансова вартість об'єкта починає дорівнювати його переоціненій вартості:

- переоцінюється пропорційно зі зміною первісної вартості активу. Балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості;

- списується шляхом зменшення первісної вартості активу, й отриманий результат переоцінюється. Цей метод часто використовується для будинків.

Переоцінка може бути відображена двома альтернативними методами:

- пропорційної переоцінки.
- списання.

Амортизація активу починається з моменту, коли актив може бути використано за призначенням. Відповідно до МСБО 16 "Основні засоби" ремонт і технічне обслуговування активу не віднімає необхідність його амортизації.

На відміну від міжнародних стандартів, згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації припиняється на період реконструкції, модернізації та консервації.

Для систематичного розподілу амортизованої вартості активу протягом строку його корисної служби можуть використовуватися різні методи. До них належать метод рівномірного нарахування, методи прискореного нарахування амортизації та метод одиниць виробництва (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Класифікація методів амортизації основних засобів

Необхідно звернути увагу на те, що П(С)БО 7 дозволяє застосовувати методи та норми податкової амортизації, що не передбачено МСБО 16 "Основні засоби".

Якщо актив продають або не очікують майбутніх економічних вигод від його використання чи вибуття, його собівартість та пов'язану з ним накопичену амортизацію слід виключати зі звіту про фінансове становище (балансу). Резерв переоцінки також слід виключати з облікових книг шляхом перенесення з резерву переоцінки до нерозподіленого прибутку.

При визначенні дати продажу основних засобів слід застосовувати критерії МСБО 18 "Дохід" щодо визнання доходу від продажу продукції (товарів), а у разі продажу з наступною орендою застосовується МСБО 17 "Оренда".

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують як різницю між балансовою вартістю об'єкта та очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації.

Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображують у звіті про прибуток або збиток у складі, відповідно, доходів або витрат (окрім випадків, коли МСБО 17 "Оренда" вимагає іншого щодо продажу з наступною орендою). При цьому дохід від вибуття основних засобів не слід класифікувати як дохід від основної діяльності.

Приклад 3.2.

Необхідно визначити вплив продажу основних засобів на нерозподілений прибуток.

Вихідні дані:

Показник	Об'єкті	Об'єкт 2	Об'єкт 3
1. Первісна вартість	500000	200000	700000
2. Ліквідаційна вартість	-	1000	8000
3. Метод амортизації	Метод суми одиниць продукції при плановому обсязі 100000 од.	Метод зниженні залишку з нормою 15% на рік	Прямолінійний метод при плановому терміні 10 років
4. Фактичний термін експлуатації	27000 од.	3 роки	3 роки
5. Індекс переоцінки на кінець другого року	-	2,5	0,63
6. Ціна продажу	480000	Первісна вартість	300000
7. Додаткові дані			Після переоцінки передбачений і зменшений термін з 10 років — до 6 років

Розе 'язок.

Об'єкт 1 Амортизація за період експлуатації: $(9500000 / 1000000) * 27000 = 13500$. Результат продажу: $480000 - (500000 - 13500) = - 6500$.

Об'єкт 2 Амортизація за 1 рік: $200000 * 0,15 = 30000$. Амортизація за 2 рік: $(200000 - 30000) * 0,15 = 25500$. Переоцінка:

Показник	До переоцінки	Після переоцінки
Первісна вартість	200000	500000
Знос	55500	138750
Залишкова вартість	174500	361250

Амортизація за 3 рік: $361250 * 0,15 = 54188$.

Накопичена амортизація до кінця 3 року: $138000 + 54188 = 192188$. Результат продажу: $200000 - (500000 - 192188) = -107812$. Результат з врахуванням дооцінки: $186750 - 107812 = 78938$.

Об'єкт 3 Амортизація за 1,2 роки: $(700000 - 8000) / 10 * 2 = 138400$.
Переоцінка:

Показник	До переоцінки	Після переоцінки
Первісна вартість	700000	441000
Знос	138400	87192
Залишкова вартість	561600	353808

Амортизація за 3 рік: $353808 / 3 = 117936$.

Накопичена амортизація до кінця 3 року: $87192 + 117936 = 205128$. Результат продажу: $300000 - (441000 - 205128) = 64128$. Результат з врахуванням уцінки: $- 207792 + 64128 = -143664$.

МСБО 16 "Основні засоби" вимагає розкривати велику кількість інформації. Фінансові звіти повинні розкривати таку інформацію про кожний клас основних засобів:

а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості. Якщо застосовували більше ніж одну базу, треба розкривати інформацію про валову балансову вартість за цією базою в кожній категорії;

б) застосовані методи амортизації;

в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок та кінець періоду;

г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:

- надходження;
- визнання активами, які утримуються для продажу (або включення до ліквідаційної групи, яку утримують для продажу) згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", та іншого вибуття;
- придбання в результаті об'єднання компаній;
- збільшення або зменшення внаслідок переоцінки;
- зниження вартості внаслідок зменшення корисності та його сторнування;
- амортизацію;
- чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонних компаній;
- інші зміни.

Фінансові звіти мають також розкривати таку інформацію:

а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані для забезпечення зобов'язання;

б) облікова політика щодо витрат, пов'язаних із відновленням основних засобів;

в) сума незавершеного будівництва;

г) сума угод, пов'язаних із придбанням основних засобів

Крім того, у разі суттєвих змін в облікових оцінках слід розкривати характер і вплив змін, що стосуються:

а) сум ліквідаційної вартості;

б) попередньо оцінених витрат на демонтаж та переміщення об'єктів основних засобів або відновлення території;

в) строків корисної експлуатації;

г) методу амортизації.

Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, необхідно розкривати таку інформацію: а) базу для переоцінки; - б) дату чинності переоцінки;

в) чи був залучений незалежний оцінювач;

г) методи та значні припущення, що їх застосовували під час оцінки справедливої вартості об'єктів;

д) природу індексів, що були використані для визначення відновлюваної вартості;

е) для кожного переоціненого класу основних засобів балансову вартість, що була б визнана у разі відображення активів за моделлю собівартості;

ж) зміну суми резерву переоцінки протягом звітного періоду та будь-які обмеження щодо розподілу залишку серед акціонерів.

МСБО 16 "Основні засоби" заохочує також розкриття наступної інформації, яка може бути доречною для користувачів фінансової звітності:

а) балансова вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;

б) валова балансова вартість будь-якого повністю амортизованого основного засобу, який ще використовують;

в) балансова вартість основних засобів, які вибули з активного використання та утримуються для продажу;

г) якщо застосовують модель собівартості, справедливу вартість основних засобів, коли вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Приклад 3.3.

Яку інформацію про основні засоби слід розривати у фінансовій звітності згідно МСБО 16 "Основні засоби"?

Інформація про основні засоби	Так	Ні
1. Облікова політика щодо визначення первісної вартості		+
2. Метод оцінки вартості, що застосовується при обміні активами		+
3. Одиниця оцінки для визнання об'єкта основних засобів		+
4. Одиниця оцінки для нарахування амортизації		+
5. Метод визначення ліквідаційної вартості		+
6. Методи амортизації	+	
7. Порядок визначення збитків від зменшення корисності		+
8. Класи основних засобів, що застосовуються в обліку		+
9. Порядок відображення витрат на щоденний ремонт і обслуговування		+
10. Метод визначення справедливої вартості основних засобів, по яких немає ринкових операцій	+	
11. Строки корисної експлуатації	+	
12. Вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються	+	

3.2. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Згідно МСБО 38 "Нематеріальні активи" *нематеріальним активом* є немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Актив може бути ідентифікований, якщо:

- є відокремлюваним, тобто є можливість відокремити або відділити його від підприємства і продати, передати в оренду, надати ліцензію або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним контрактом, активом чи зобов'язанням.;
- виник в результаті контрактного або інших юридичних прав незалежно від можливості передавання або відокремлення їх від підприємства або інших прав і обов'язків.

Ідентифікований нематеріальний актив відрізняється від гудвілу, який виникає в результаті об'єднання підприємств, оскільки гудвіл не можна продати, обміняти або здати в оренду. Гудвіл відображає платіж, який здійснив покупець підприємства в очікуванні майбутніх економічних вигід від його діяльності. Проте гудвіл, на відміну від інших активів, не можна продати, обміняти або здати в оренду.

Первісною оцінкою нематеріального активу є його собівартість. Собівартість нематеріального активу - це сума сплачених коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення, або, якщо доречно, сума, віднесена до активу, первісно визнаного згідно з вимогами інших стандартів, зокрема МСФЗ 2 "Платіж на основі акції".

Собівартість нематеріального активу, окремо придбаного підприємством в обмін на платежі або зобов'язання сплатити грошові кошти, включає ціну придбання (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) після вирахування торговельних знижок та всі витрати, прямо пов'язані з приведенням активу в стан використання за призначенням (гонорари за юридичні послуги, плату за реєстрацію, прямі витрати та виплати працівникам, перевірку щодо функціональної придатності активу тощо).

Нематеріальні активи, придбані в обмін на випущені інструменти власного капіталу (акції, опціони тощо), оцінюються за справедливою вартістю зазначених інструментів.

Приклад 3.4.

Компанія придбала товарний знак в обмін на 300 простих акцій власної емісії, номінал кожної - 100 грош. од. Акції раніше були викуплені у акціонерів.

Необхідно:

1. Визначити первісну оцінку товарного знаку в наступних випадках:

- а) складно визначити ринкову ціну товарного знаку; акції підприємства родаються на фондовому ринку, ринкова ціна акції компанії складає 175 грош. од.;
- б) товарний знак за останній місяць перепродавався двічі. Ціна останньої угоди склала 41000 грош. од.; ринкову вартість акцій визначити неможливо;
- в) товарний знак за останній місяць перепродавався. Ціна останньої угоди склала 28000 грош. од.; ринкову вартість акцій визначити неможливо.

2. Відобразити на рахунках придбання нематеріального активу. *Розв'язок.*

а) Дт "Нематеріальний актив"	$300 \cdot 175 = 52000$
Кт "Неоплачений капітал"	$300 \cdot 100 = 30000$
Кт "Додатковий капітал"	$300 \cdot (175 - 100) = 22500$
б) Дт "Нематеріальний актив"	41000
Кт "Неоплачений капітал"	$300 - 100 = 30000$
Кт "Додатковий капітал"	$41000 - 30000 = 11000$
в) Дт "Нематеріальний актив"	28000
Дт "Нерозподілений прибуток"	2000
Кт "Неоплачений капітал"	$300 \cdot 100 = 30000$

Нематеріальні активи, придбані шляхом обміну (повного або часткового) на грошові активи, оцінюють так само, як основні засоби.

Собівартість нематеріального активу, отриманого в обмін на інший актив в операції, яка має комерційну сутність, дорівнює його справедливій вартості.

Нематеріальні активи, отримані безоплатно або за символічну плату, у вигляді державних грантів (ліцензії на імпорту або експортні квоти, ліцензії на певні види діяльності тощо), згідно з МСБО 20 "Облік державних грантів, і розкриття інформації про державну допомогу", оцінюють за справедливою або номінальною вартістю (плюс усі витрати, прямо пов'язані з приведенням активу в робочий стан).

У деяких випадках у момент здійснення витрат з метою отримання майбутніх економічних вигід підприємство не отримує нематеріального або іншого активу. Такі витрати включають до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Це, наприклад, витрати на: - введення нової продукції або послуг (на рекламу, просування продукції на ринку тощо);

- забезпечення діяльності підприємства на новому місці його розташування або пов'язані з новим класом клієнтів (на навчання персоналу);
- адміністративні та інші.

Згідно МСБО 38 "Нематеріальні активи", видатки на об'єкт нематеріальних активів слід визнавати витратами на момент понесення лише за таких умов:

- ці витрати не є частиною собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання;
- такий об'єкт не було отримано у результаті придбання іншого підприємства.

Видатки, не визнані нематеріальними активами та списані на витрати в попередніх звітних періодах, не слід сторнувати та включати до собівартості нематеріальних активів у наступних звітних періодах.

Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється з моменту приведення його до стану використання за призначенням, визначеним керівництвом підприємства. Тому витрати, що виникли в процесі використання або передислокації нематеріального активу, не включаються до його балансової вартості.

Прикладом таких витрат є:

- витрати, які виникли внаслідок того, що актив придатний для використання за призначенням, але його експлуатацію ще не розпочато;
- первісні операційні збитки, що виникли в період формування попиту на продукцію активу.

Згідно з МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", якщо нематеріальний актив було придбано у результаті об'єднання бізнесу, собівартістю такого нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання.

Справедливу вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, звичайно можна визначити з достатньою достовірністю для його визнання окремо від гудвілу.

Обставини, які можуть призвести до неможливості достовірно визначити справедливу вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, існують, коли нематеріальний актив виникає з юридичного або іншого контрактного права та:

- не є відокремлюваним;
- є відокремлюваним, але немає історії або свідчення обмінних операцій щодо таких або подібних активів та, в протилежному випадку, оцінка справедливої вартості залежатиме від незмірних змінних.

Приклад 3.5.

ПАТ "Мода" придбало свій бізнес у ПАТ "Швейна фабрика". Є наступна інформація про швейну фабрику.

Активи без вартості землі:

Балансова вартість 3500000

Ринкова вартість 4000000

Земля:

Ринкова вартість 1200000

Зобов'язання:

Теперішня вартість 88000

Товарний знак:

Експертна оцінка 730000

Необхідно:

1. Визначити первісну оцінку гудвілу і товарного знаку, якщо сума сплачених грошових коштів склала 6000000 грош. од.

2. Відобразити придбання нематеріальних активів при об'єднанні бізнесу на рахунках обліку.

Розв'язок.

Чисті активи: $4000000 - 88000 + 1200000 = 5112000$

Гудвіл: $6000000 - 5112000 - 730000 = 158000$.

Дт "Нематеріальні активи (товарний знак)" 730000

Дт "Нематеріальні активи (гудвіл)" 158000

Дт рахунків активів 5112000

Кт "Грошові кошти" 6000000.

Дослідження - охоплює заплановані дослідження, які здійснюються цим підприємством уперше для отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Приклади досліджень:

- діяльність, що здійснюється з метою отримання нових знань; пошук, оцінка та остаточний вибір, застосування винаходів та інших знань;
- пошук альтернативних матеріалів, продуктів, процесів, систем і послуг;
- формулювання, проектування, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, процесів, систем і послуг.

Будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються активами підприємства. Через це витрати на проведення

дослідження списують і відображають у звіті про прибуток або збиток в тому періоді, в якому вони виникли.

Розробка - застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з:

- проектуванням, спорудженням і випробуванням прототипів і моделей об'єктів виробництва та використання;
- проектуванням інструментів, форм, затискачів, штампів, зумовлених новою технологією;
- проектуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва;
- проектуванням, спорудженням і випробуванням обраних альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем і послуг.

Нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, слід визнавати в звіті про фінансове становище (балансі) лише за умови, що підприємство може продемонструвати:

- а) технічну можливість доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для продажу або використання;
- б) намір завершити створення нематеріального активу для продажу або використання;
- в) здатність використати або продати нематеріальний актив;
- г) імовірність отримання майбутніх економічних вигід від активу (наявність ринку для нематеріального активу або продукції, яка виготовлятиметься з його допомогою, або інша корисність цього активу);
- д) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів, необхідних для завершення розробки та використання або продажу нематеріального активу;
- е) здатність достовірно оцінити витрати, пов'язані з нематеріальним активом у процесі його розробки.

У разі визнання нематеріального активу, створеного підприємством, до його собівартості включають усі витрати на його створення, виробництво і підготовку до використання, які можуть бути прямо віднесені до активу (витрати на матеріали, послуги, заробітну плату працівникам і службовцям, накладні витрати та будь-які інші видатки на підготовку активу до використання).

Не включаються до собівартості нематеріальних активів, створених підприємством:

- витрати на збут, адміністративні та інші загальногосподарські витрати, що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан, у якому він придатний для використання за призначенням;
- чітко визначені непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої потужності;
- витрати на навчання персоналу керувати активом.

Приклад 3.6.

Необхідно визначити діяльність, яка стосується досліджень чи розробок або не є жодною з них. Відзначити твердження значком "+".

Вид діяльності	Дослідження	Розробка	Не стосується ні I досліджень, ні розробок
1. Діяльність, спрямована на отримання нових знань	+		
2. Пошуки шляхів використання результатів знань	+		
3. Проектування і впровадження моделі		+	
4. Заходи по покращенню якості випущеної продукції			+
5. Пошуки альтернативних технологій	+		
6. Проектування інструментів з використанням нової технології		+	
7. Проектування нового продукту	+		
8. Оцінка альтернативного продукту		+	
9. Тестування якості продукції в процесі виробництва			+
10. Проектування удосконалення продукту	+		
11. Інженерне супроводження на першому етапі промислового виробництва			+
12. Сезонна зміна дизайну випущеної продукції			+
13. Проектні конструкторські роботи, зв'язані з реконструкцією промислового обладнання			+

У загальному вигляді аналіз витрат на нематеріальні активи наведено на рис. 3.3.

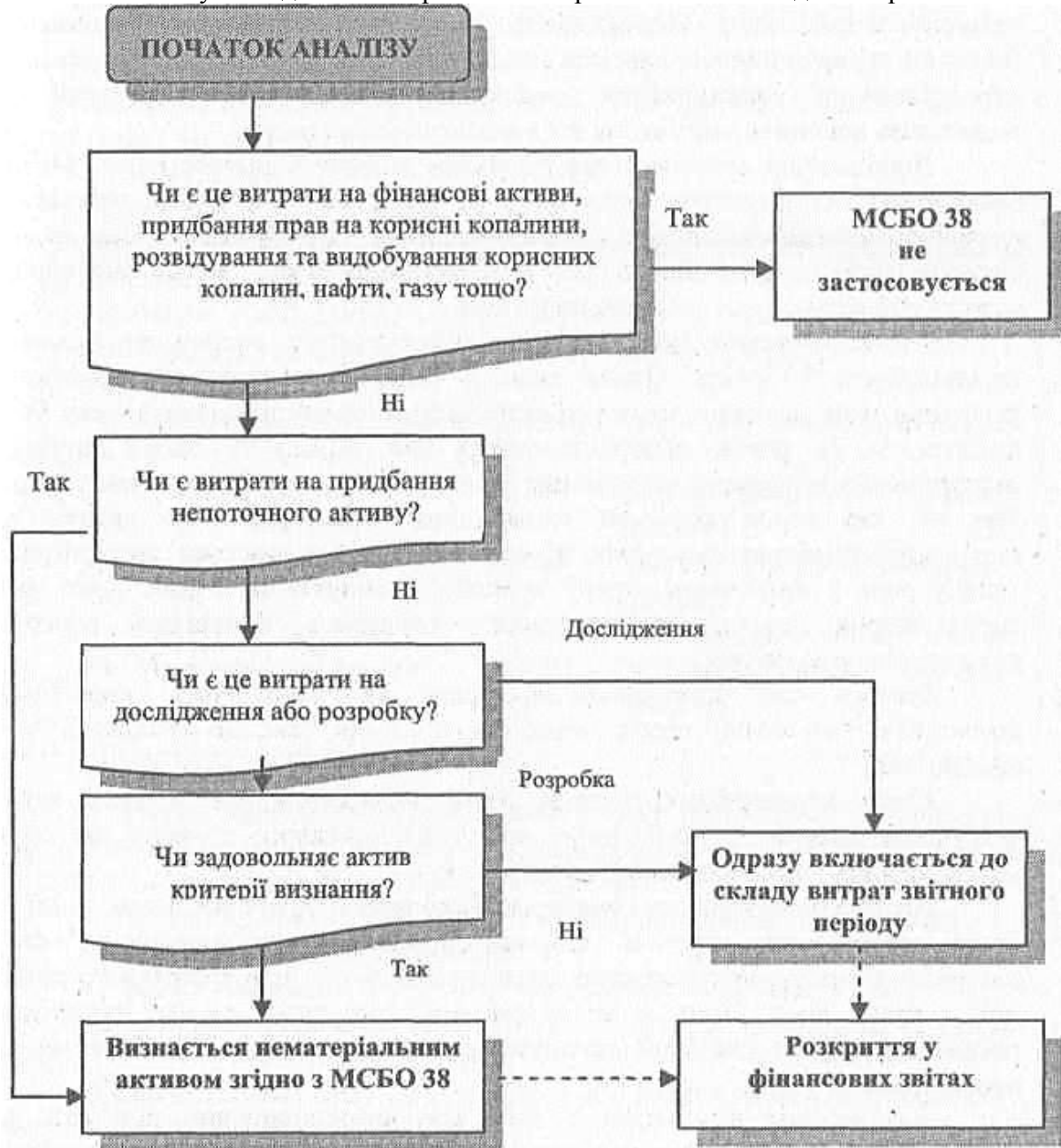


Рис. 3.3. Алгоритм аналізу витрат на нематеріальні активи

Згідно з МСБО 38 "Нематеріальні активи", підприємство має обрати у якості облікової політики щодо оцінки нематеріальних активів модель собівартості або модель переоцінки.

Модель собівартості передбачає відображення нематеріального активу в звіті про фінансове становище (балансі) за його собівартістю за

вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки означає, що після первісного визнання нематеріальний актив відображають в звіті про фінансове становище (балансі) за переоціненою вартістю, якою є його справедлива вартість на дату переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Ліквідаційна вартість нематеріальних активів дорівнює нулю. Метод амортизації підприємство може обирати самостійно на основі очікуваної форми споживання економічних вигід, втілених у цьому активі. При цьому, зокрема, можуть бути використані прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років. Однак якщо у підприємства існує переконливе свідчення того, що строк корисної експлуатації нематеріального активу буде довшим за 20 років, використовується цей термін. У цьому випадку підприємство розкриває інформацію про причини того, чому припущення про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу не перевищуватиме двадцять років, не є чинним, та про чинники, що відіграли значну роль у визначенні строку корисної експлуатації активу. Крім того треба щороку перевіряти зменшення корисності балансової вартості нематеріального активу.

Вимога до щорічної перевірки на зменшення корисності нематеріального активу також застосовується до активів, що не можуть бути використані.

Строк корисної експлуатації активу обмежений, тобто, якщо актив очікується використовувати упродовж дуже тривалого терміну, це не є підставою для уникнення амортизації активу.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу дорівнює нулю, якщо не існує зобов'язання третьої сторони придбати нематеріальний актив наприкінці строку його корисної експлуатації або не існує активного ринку для активу такого типу і не ймовірно, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу і можна буде визначити ліквідаційну вартість.

Амортизація визнається у звіті про всеохоплюючий прибуток як витрати, якщо нематеріальний актив не використовується для створення іншого активу. У цьому випадку амортизація капіталізується як частина нового активу або включається до балансової вартості запасів.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу та метод амортизації слід щороку перевіряти.

Припинення визнання нематеріального активу відбувається у разі вибуття або, якщо у разі його подальшого використання або вибуття, не очікуються майбутні економічні вигоди.

Фінансовий результат від припинення визнання нематеріального активу визначають як різницю між сумою чистого надходження від вибуття (продажу) активу та його балансовою вартістю.

Приклад 3.7.

Компанія придбає авторське право на строк 5 років за 40000 грош. од. Поточна ціна аналогічного права:

На момент придбання - 47000 грош. од.

Через 5 років - 18000 грош. од.

Витрати на продаж - 3000 грош. од. Компанія вибирає прямолінійний метод амортизації.

Необхідно відобразити на рахунках продажу авторського права після 3 років, якщо грошове надходження дорівнює ліквідаційній вартості.

Розв'язок.

Продаж авторського права на рахунках буде відображений наступними записами:

Дт "Грошові кошти" 15000 Звіт про фінансове становище
(баланс)

Дт "Накопичена амортизація" 15000 Звіт про фінансове становище
(баланс)

Дт "Збиток від продажу" 10000 Звіт про прибуток або збиток

Кт "Нематеріальні активи" 40000 Звіт про фінансове становище
(баланс)

У фінансових звітах слід розкривати таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів, відмежовуючи внутрішньогенеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи:

а) строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;

б) застосовані методи амортизації;

в) валова балансова вартість та накопичена амортизація (об'єднана з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

г) стаття (статті) звіту про прибуток або збиток, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;

д) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:

- надходження, окремо від внутрішніх розробок та внаслідок об'єднання компаній;
- ліквідація та продаж;
- збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки та збитків від зменшення корисності, визнаних чи

сторнованих прямо в капіталі згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (якщо вони є);

- збитки від зменшення корисності, визнані у звіті про прибутки та збитки протягом періоду згідно з МСБО 36 (якщо вони є);
- збитки від зменшення корисності, сторновані у звіті про прибутки та збитки протягом періоду згідно з МСБО 36 (якщо вони є);
- амортизація, визнана протягом періоду;
- чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансових звітів закордонних підприємств;
- інші зміни балансової вартості протягом періоду.

Клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності підприємства.

Приклади окремих класів можуть включати:

- а) торгові марки;
- б) заголовки та назви видань;
- в) комп'ютерне програмне забезпечення;
- г) ліцензії та франшизи;
- г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;
- є) нематеріальні активи на етапі розробки.

Підприємство розкриває інформацію щодо характеру та впливу зміни облікової оцінки, яка істотно впливає у поточному періоді чи, як очікують, істотно впливатиме у подальших періодах, згідно з МСБО 8 "Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки". Розкриття такої інформації може бути результатом змін:

- а) періоду амортизації;
- б) методу амортизації;
- в) ліквідаційної вартості.

У фінансових звітах слід також розкривати:

- а) причини, через які не діє припущення про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу не перевищуватиме двадцять років, починаючи з дати, коли актив стає придатним для використання, якщо нематеріальний актив амортизується понад двадцять років. Пояснюючи ці причини, підприємство має зазначити чинник (чинники), який грав (які грали) значну роль у визначенні строку корисної експлуатації активу;
- б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого нематеріального активу, суттєвого для фінансових звітів підприємства у цілому;
- в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю:
 - справедливую вартість, первісно визнану для цих активів;
 - їхню балансову вартість;

- відображаються вони за базовим чи за дозволеним альтернативним підходом для подальшої оцінки;

г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;

д) суму угод на придбання нематеріальних активів.

Якщо нематеріальні активи відображаються за переоціненими сумами, слід розкривати таке:

а) за класом нематеріальних активів:

- чинну дату переоцінки;
- балансову вартість переоцінених нематеріальних активів;
- балансову вартість, яка була би включена до фінансових звітів, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом;

б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам.

Може виникнути потреба об'єднати класи переоцінених активів у більші класи з метою розкриття інформації. Проте класи не об'єднуються для оцінки, якщо це призводить до поєднання нематеріальних активів у клас, що включає суми, оцінені як згідно з базовим, так і з дозволеним альтернативним підходом.

У фінансових звітах слід розкривати сукупну суму видатків на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.

Видатки на дослідження та розробки складаються з усіх видатків, які прямо відносяться до діяльності з досліджень та розробок або які можна розподілити на обґрунтованій та послідовній основі на таку діяльність.

3.3. НЕПОТОЧНІ АКТИВИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ, І ПРИПИНЕНА ДІЯЛЬНІСТЬ

МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність" визначає порядок обліку активів, утримуваних для продажу, а також подання та розкриття припиненої діяльності. Положення цього стандарту стосуються усіх непоточних активів (та усіх ліквідаційних груп), окрім положень щодо оцінки, які не поширюються на:

- відстрочені податкові активи;
- активи, що виникли від виплат працівникам;
- фінансові активи, на які поширюється МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка";
- непоточні активи, які обліковують згідно з моделлю справедливої вартості, передбаченою МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість";
- непоточні активи, які обліковують за справедливою вартістю (за

вирахуванням витрат на продаж) згідно з МСБО 41 "Сільське господарство"; - контрактні права за контрактами страхування, які визначено у МСФЗ 4 "Страхові контракти". Згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність", підприємство має класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде відшкодована переважно через операцію продажу, а не через безперервне використання.

Ліквідаційною групою є сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Така група може включати гудвіл унаслідок об'єднання бізнесу, якщо вона є одиницею, що генерує грошові кошти і на яку було розподілено цей гудвіл.

Непоточний актив (або ліквідаційну групу) класифікують як утримуваний для продажу, лише якщо він відповідає таким критеріям:

- придатний до негайного продажу у його теперішньому стані лише на умовах, які є звичними та засновані на досвіді продажу таких активів (або ліквідаційних груп);
- ймовірність його продажу є високою.

Висока ймовірність означає, що подія значно більш можлива, ніж ймовірна.

Очікується, що ймовірність продажу є високою, якщо задовольняються такі критерії:

- керівництво уклало зобов'язуючий план продажу;
- розпочато активну програму визначення покупця;
- продаж, за певним винятком, очікується упродовж дванадцяти місяців;
- було здійснено активну ринкову пропозицію активу за прийнятною ціною;
- дії, необхідні для завершення продажу, свідчать, що план не буде суттєво змінено або скасовано.

Згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність", не слід класифікувати як утримуваний для продажу активи (або ліквідаційну групу), яких підприємство збирається позбутися. Але такі активи (ліквідаційна група) можуть бути класифіковані як припинена діяльність, коли підприємство позбулося їх, якщо на цю дату вони відповідають визначенню припиненої діяльності.

Припинена діяльність — це компонент підприємства, якого воно Позбулося або який класифікований для продажу та є:

- окремим значним напрямом або географічним регіоном діяльності;
- частиною єдиного скоординованого плану відмови від окремого

значного напрямку або географічного регіону діяльності; - дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу. Згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність", непоточні активи (або ліквідаційну групу), утримувані для продажу, слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж). Водночас, це правило не застосовується на дату придбання активів (або ліквідаційної групи), класифікованих як утримувані для продажу, які є частиною об'єднання підприємств. Такі активи (ліквідаційні групи) на дату придбання слід оцінювати за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж.

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

Приклад 3.8.

Первісна вартість обладнання - 2500 грош. од., переоцінена - 3800 грош. од., накопичений знос - 600 грош. од., витрати на продаж - 200 грош. од., справедлива вартість - 3500 грош. од., дисконтова на вартість - 3467 грош. од.

Необхідно оцінити обладнання, призначене для продажу, в наступних ситуаціях:

а) продаж не є частиною процесу об'єднання бізнесу;

б) продаж є частиною процесу об'єднання бізнесу;

в) продаж не зв'язаний з об'єднанням бізнесу. Справедлива вартість -

3250 грош. од. Продаж буде здійснено на протязі 2 років. Прийнятна ставка - 10%.

Розв'язок.

Ситуація А.

Продаж не є частиною процесу об'єднання бізнесу.

$3500 - 200 > 3800 - 600$.

Відповідь: 3200 грош. од.

Ситуація Б.

Продаж є частиною процесу об'єднання бізнесу.

$3500 - 200 = 3300$ грош. од.

Ситуація В.

Продаж не зв'язаний з об'єднанням бізнесу.

Теперішня вартість витрат на продаж: $200 \cdot 0,82645 = 165,29$

$3250 - 165,29 < 3200$

Відповідь: 3084,71

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

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

- балансовою вартістю активу (або ліквідаційної групи) до його класифікації як утримуваного для продажу, скоригованої на суми амортизації або переоцінок, які було б визнано у разі, коли цей актив не розглядається як утримуваний для продажу; - сумою очікуваного відшкодування на дату прийняття наступного рішення не продавати актив (ліквідаційну групу). Якщо підприємство виключає окремий актив або зобов'язання з ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, активи і зобов'язання, що залишаються, слід розглядати як групу, лише якщо вона відповідає критеріям, встановленим МСФЗ 5. В іншому випадку решту активів групи, які індивідуально відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу, слід оцінювати за нижчою оцінкою: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

3.4. ОРЕНДА

Порядок відображення орендних операцій в обліку і звітності орендаря та орендодавця визначається МСБО 17 "Оренда". Відповідно до нього, *оренда* - це угода, згідно з якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом узгодженого періоду в обмін на платіж або серію платежів.

З метою бухгалтерського обліку оренду поділяють на фінансову (капітальну) та операційну. *Фінансовою* є оренда, за якою орендарю передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. В інших випадках, коли такі ризики та винагороди не передаються орендарю, оренда є *операційною*.

Згідно з МСБО 17, оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак :

- право власності передається наприкінці строку оренди;
- умовою оренди передбачено право вигідного придбання об'єкта наприкінці терміну оренди;
- строк оренди становить значну частину терміну економічної експлуатації активу;

- теперішня вартість мінімальних орендних платежів охоплює значну частину справедливої вартості активу;
- має спеціалізований характер;
- операція за сутністю є фінансовою орендою.

Інші ознаки, які індивідуально або у комбінації як фінансової:

- орендар несе збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням угоди про оренду;
- прибутки та збитки від коливання справедливої вартості залишкової вартості припадають на орендаря;
- орендар має можливість продовжити термін оренди за платою, нижчою за ринкову.

Згідно з МСБО 17 "Оренда", при передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються в звіті про фінансове становище (балансі) орендаря.

Мінімальні орендні платежі - це платежі, що здійснюються орендарем або можуть вимагатися від нього протягом терміну оренди (за винятком непередбаченої орендної плати та супутніх витрат, що підлягають відшкодуванню орендодавцю), плюс будь-яка сума, що гарантована орендодавцю орендарем або стороною, пов'язаною з ним, чи незалежною третьою стороною, яка спроможна фінансово забезпечити цю гарантію.

При цьому гарантованою сумою звичайно є ліквідаційна вартість, тобто розрахована справедлива вартість майна в кінці терміну його оренди.

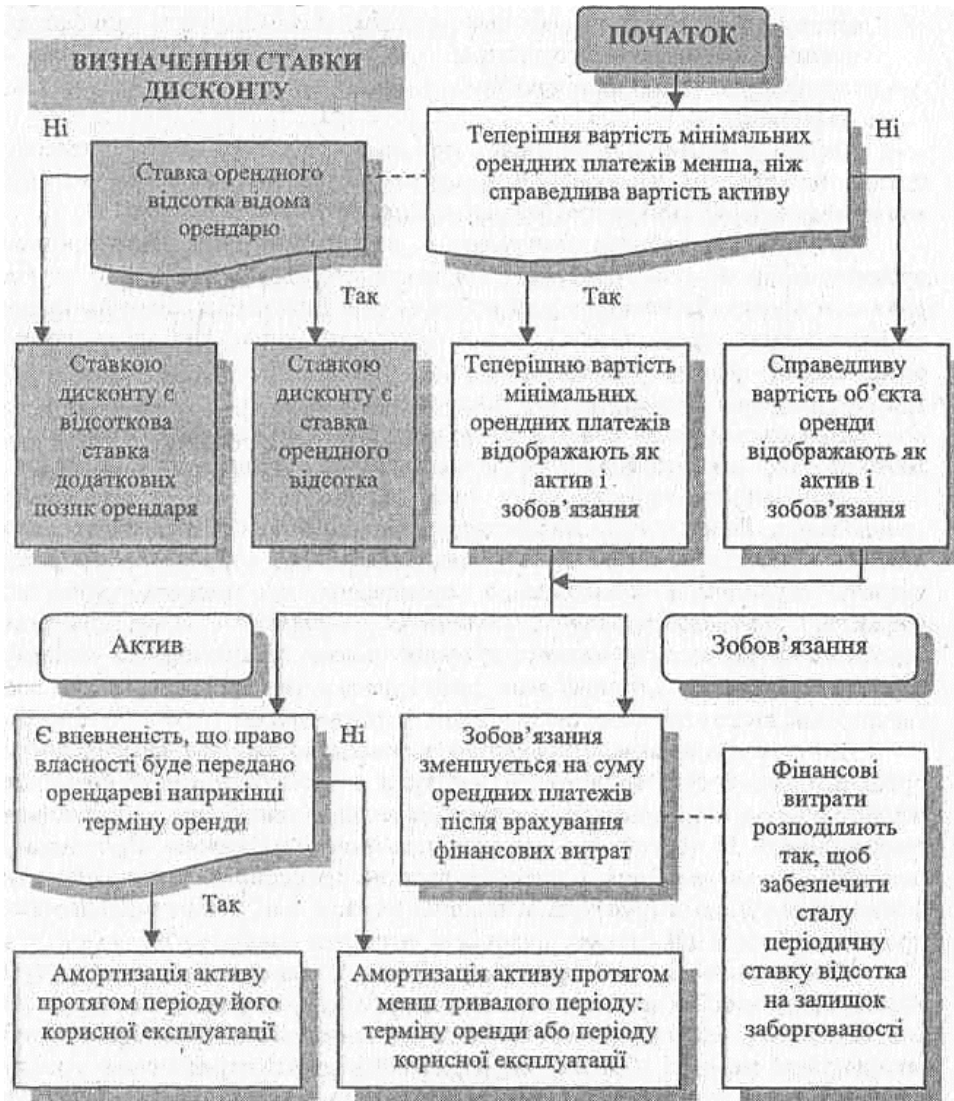
Ліквідаційна вартість може бути гарантована або негарантована орендодавцю. *Гарантована ліквідаційна вартість* - це сума, за яку орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця, або виручка від продажу активу, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом). *Негарантована ліквідаційна вартість* - це частина ліквідаційної вартості переданого в оренду активу (визначена на початку терміну оренди), реалізація якої орендодавцем не забезпечується або гарантована лише стороною, що пов'язана з орендодавцем.

До складу мінімальних орендних платежів не входять непередбачена орендна плата і супутні витрати, пов'язані з об'єктом оренди (технічне обслуговування, страхування, податок на майно тощо), які сплачуються орендодавцем і підлягають поверненню його орендарем. При цьому *непередбаченою орендною платою* є частина орендних платежів, що не є фіксованою сумою і ґрунтується на іншому, ніж час, чиннику: відсотках продажу, індексах цін, ставках відсотка за позиками тощо.

Припустима ставка орендного відсотка - це ставка дисконту, при застосуванні якої на початку терміну оренди сукупна теперішня вартість мінімальних орендних платежів (з погляду орендодавця) і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості переданого в оренду активу (за вирахуванням будь-яких субсидій та податкових пільг, які отримує орендодавець) та прямих первісних витрат орендодавця. У разі якщо ставку

орендного відсотка визначити неможливо, орендар повинен застосовувати для дисконтування відсоткову ставку додаткових позик.

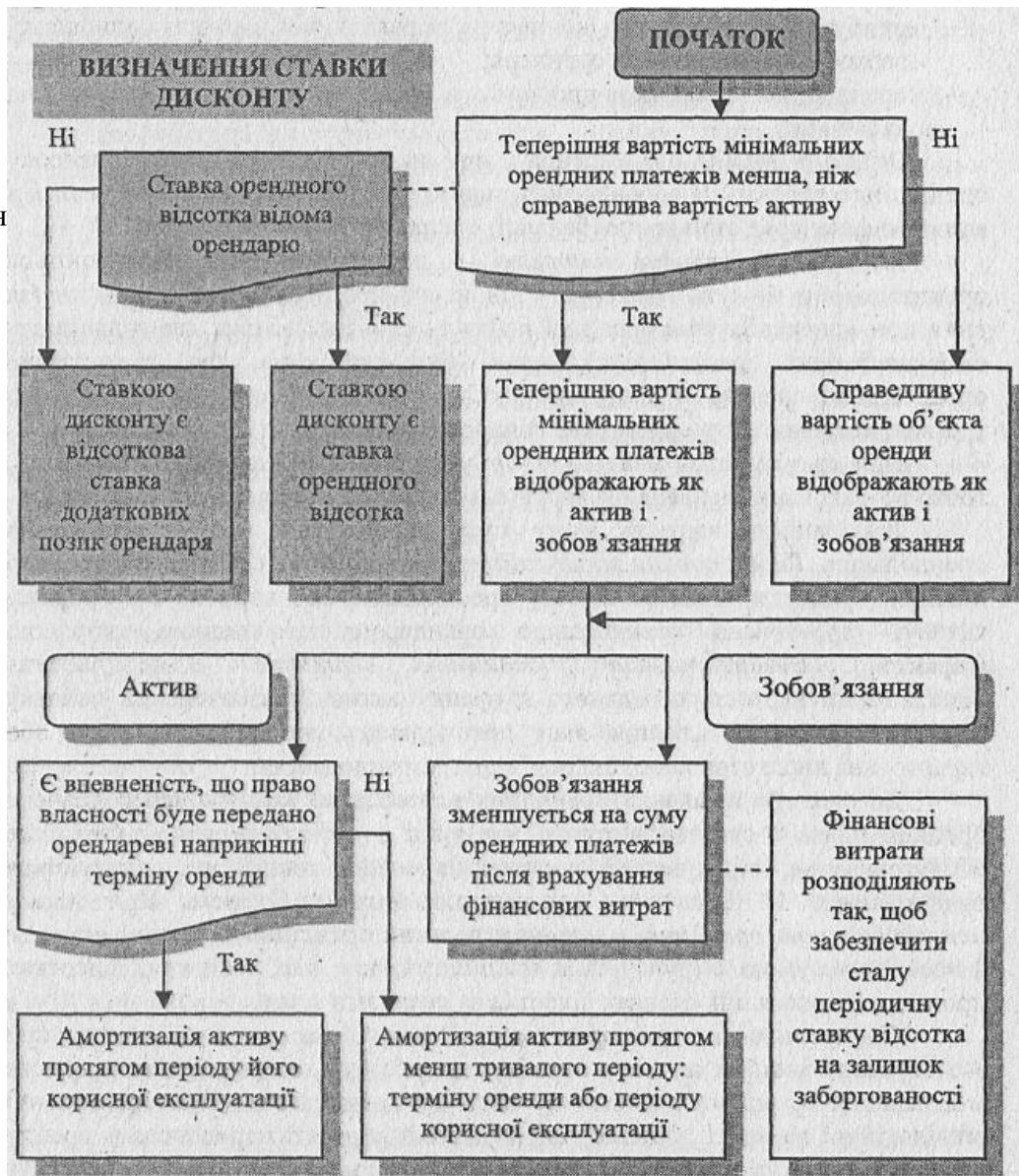
Відсоткова ставка додаткових позик орендаря - це ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо її неможливо визначити) ставка, яку на початку терміну оренди сплачував би орендар у разі запозичення коштів, необхідних для



придбання активу, на подібний

термін

та за



подібною гарантією.

Рис. 3.4. Методика обліку фінансової оренди в орендаря згідно з МСБО17 "Оренда"

Прямі витрати, які були здійснені для укладання орендної угоди (в процесі проведення переговорів, для надання гарантії тощо), включаються до вартості орендованого активу (рис. 3.4).

При передаванні майна в операційну оренду його вартість та зобов'язання з оренди не відображають у балансі орендаря. Орендні платежі відображаються у складі витрат орендаря на прямолінійній основі, крім випадків, коли інша основа є більш відповідною для відображення у часі вигід орендаря.

З погляду орендодавця фінансову оренду поділяють на два види:

- пряму фінансову оренду;
- оренду типу продажу.

Сутність *прямої фінансової оренди* полягає в тому, що орендодавець (звичайно, спеціалізована лізингова компанія чи банк) за дорученням підприємства-клієнта купує за власний рахунок (або за рахунок кредиту) устаткування (чи інше майно) у певного постачальника, а потім здає його в оренду підприємству-користувачу.

Передані в оренду активи відображають у балансі орендодавця як дебіторську заборгованість у сумі чистих інвестицій в оренду.

Чиста інвестиція в оренду - валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою орендного відсотка. *Валова інвестиція в оренду* - це сума мінімальних орендних платежів (з погляду орендодавця), передбачених орендною угодою, плюс негарантована ліквідаційна вартість, що нараховується орендодавцю.

Незароблений фінансовий дохід - це різниця між валовою інвестицією в оренду та її теперішньою вартістю.

У разі постійного зниження негарантованої ліквідаційної вартості, відповідно, переглядають розподіл доходу протягом всього терміну оренди, а будь-яке зменшення вже нарахованих сум списують за рахунок доходу. Орендодавець може мати первісні прямі витрати до укладання договору оренди.

Первісні прямі витрати - це додаткові витрати, які прямо стосуються підготовки та укладання орендної угоди, крім витрат орендодавця, пов'язаних із орендою типу продажу (комісійні, гонорар, юридичні послуги та ін.).

Різновидом прямої фінансової оренди є оренда із залученням позикових коштів.

Оренда із залученням позикових коштів - це фінансова оренда за участю трьох сторін: орендаря, орендодавця та його кредитора.

Оренда типу продажу передбачає продаж устаткування (або іншого майна) підприємством-виробником або дилером шляхом передавання його в довгострокову оренду, що фактично означає продаж у кредит із розстрочкою платежу.

Головна відмінність оренди типу продажу від прямої фінансової оренди полягає в наявності валового прибутку (збитку) виробника (або дилера) активу, який є орендодавцем. Через це в умовах оренди типу продажу дохід орендодавця складається з двох елементів:

- прибутку від продажу майна;
- фінансового доходу у вигляді відсотків протягом терміну оренди.

В узагальненому вигляді методика обліку фінансової оренди орендодавцем наведено на рис. 3.5.

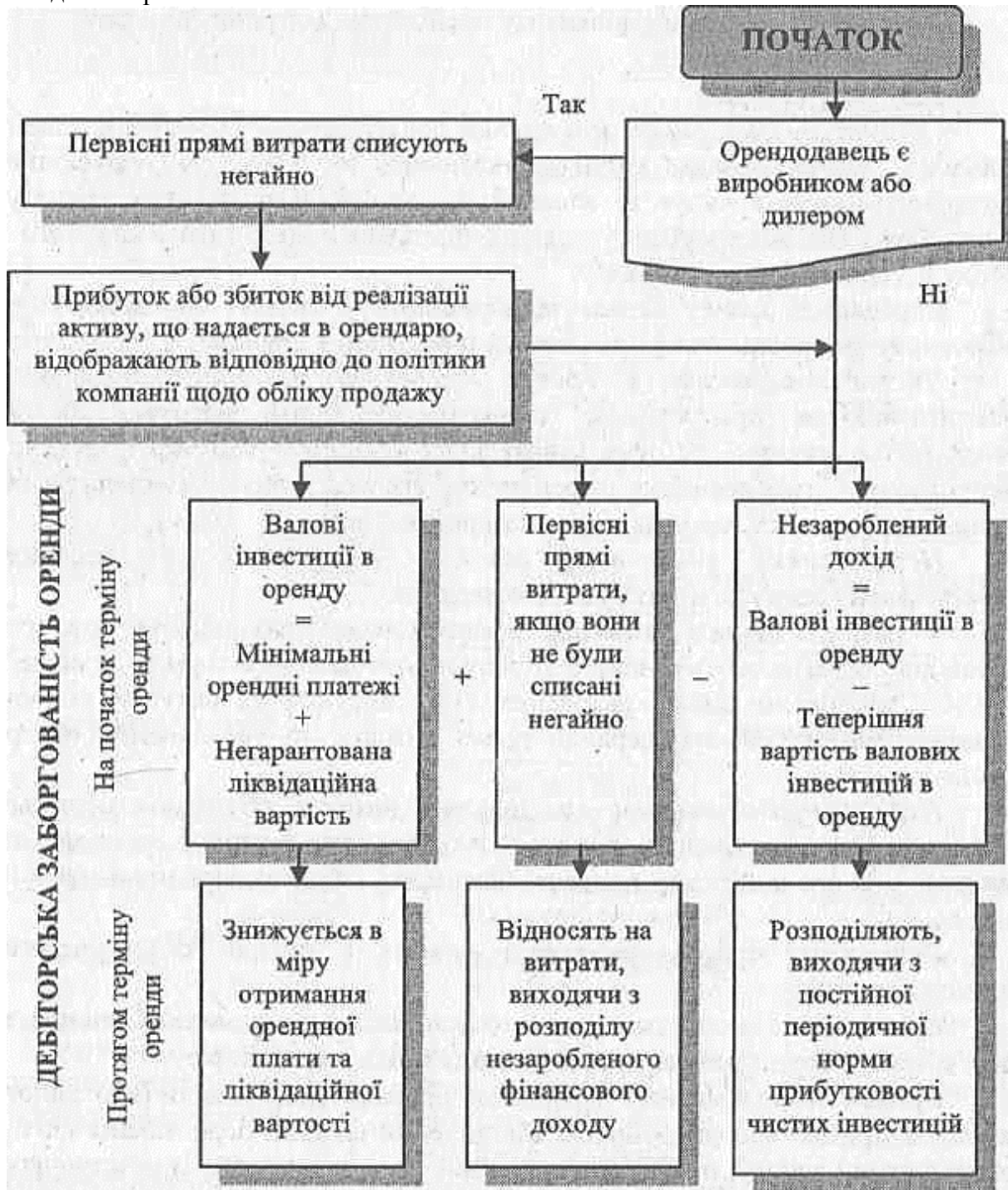


Рис. 3.5. Облік фінансової оренди в орендодавця згідно з МСБО 17 "Оренда"

Приклад 3.9.

1 січня 2009 р. підприємство "Gamma" продало завод балансовою вартістю € 100 мільйонів підприємству "Beta" за € 152 мільйонів, що було також справедливою вартістю заводу на дату продажу. Завод негайно здали у зворотню оренду строком на чотири роки, що становило строк корисної експлуатації активу, що залишився. Ліквідаційна вартість наприкінці періоду оренди оцінюється як несуттєва. "Gamma" може придбати завод наприкінці оренди за номінальну суму в € 1. Угода про оренду є невідмовною і вимагає рівних орендних платежів у € 43,5 мільйонів на початку кожного фінансового року. "Gamma" має сплатити всі витрати на технічне обслуговування та страхування заводу.

Як слід "Гаммі" відобразити цю ситуацію в її фінансових звітах за рік, що закінчився 31 грудня 2009 р.?

Розв'язок

Дт "Грошові кошти" €152 млн.

Кт "Зобов'язання з оренди" €152 млн.

Дт "Актив" € 52 млн.

Кт "Відстрочений дохід" € 52 млн.

Дт "Відстрочений дохід" € 13 млн.

Кт "Прибуток від продажу" € 13 млн.

Дт "Зобов'язання з оренди" €43,5 млн.

Кт "Грошові кошти" €43,5 млн.

Активи, передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця, оскільки він і далі несе всі ризики, пов'язані з правом власності на це майно.

3.5. ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

Згідно з МСБО 40 інвестиційна нерухомість — це нерухомість (земля чи будівля; або частина будівлі; або земля та будівля), утримувана для використання у виробництві або при постачанні товарів, або наданні послуг, або для адміністративних цілей; для продажу у звичайному ході діяльності.

Нерухомість, зайнята власником (операційна нерухомість у П(С)БО), — це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні продукції, або наданні послуг, або для адміністративних цілей. Облік такої нерухомості та її подання у фінансовій звітності здійснюються згідно з МСБО 16 "Основні засоби".

Прикладом інвестиційної нерухомості є: - земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу у звичайному ході діяльності;

- земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначено конкретно використання;
- будівля, яка є власністю підприємства (або утримується підприємством згідно з угодою про фінансову оренду) та надана у оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду;
- будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду.

Відповідно, не є інвестиційною нерухомість:

а) призначена для продажу у звичайному ході діяльності або яка знаходиться у процесі будівництва або забудови для такого продажу;

б) яка будується або забудовується за дорученням третіх сторін;

в) зайнята власником, зокрема:

- утримувана для майбутнього використання як нерухомості, зайнятої власником;
- утримувана для майбутньої забудови та наступного використання як нерухомості, зайнятої власником;
- зайнята працівниками (незалежно від того, сплачують ці працівники чи не сплачують орендну плату за ринковими ставками);
- продаж якої очікується;

г) нерухомість, що знаходиться в процесі будівництва або поліпшення для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості;

д) нерухомість, передана іншому підприємству на умовах фінансової оренди. В певних випадках ідентифікація інвестиційної нерухомості потребує застосування професійного судження та критеріїв суттєвості.

Первісною оцінкою інвестиційної нерухомості є її собівартість. Первісною вартістю частини нерухомості, утримуваної згідно з угодою про оренду, є менша з двох оцінок: справедлива вартість або теперішня вартість мінімальних орендних платежів.

МСБО 40 передбачає дві моделі оцінки інвестиційної нерухомості після первісного визнання:

- за справедливою вартістю;
- за собівартістю.

Дерево рішень, яке міститься в Додатку до МСБО 40 (рис. 3), допоможе визначити приналежність активів до інвестиційної власності чи застосування до них іншого МСБО.

Прибуток або збиток від зміни у справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід включати до складу прибутку або збитку того періоду, в якому він виникає.

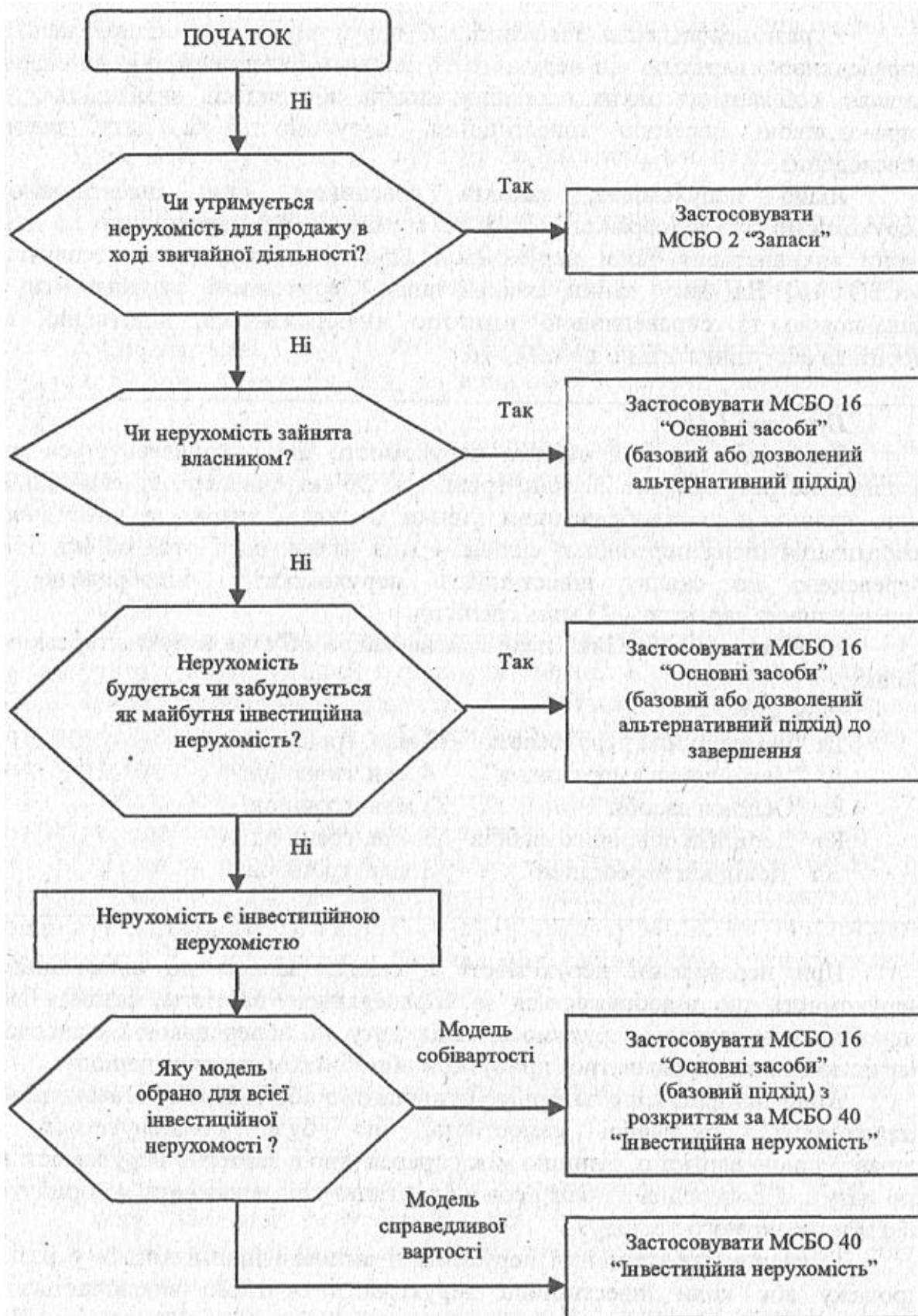


Рис. 3.6. Аналіз визнання та оцінки інвестиційної нерухомості

У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до складу запасів, собівартість таких основних засобів або запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення.

Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображатиметься за справедливою вартістю, то до дати зміни використання такої нерухомості слід продовжувати застосовувати МСБО 16. На дату зміни використання нерухомості різниця між її балансовою та справедливою вартістю відображається, відповідно, як дооцінка або уцінка згідно з МСБО 16.

Приклад 3.10.

Балансова вартість об'єкта нерухомості, що використовується для власних потреб, складає 20 млн. грош. од. Об'єкт був переоцінений до 19 млн. грош. од. з відображенням уцінки в складі витрат, а накопичена амортизація після переоцінки склала 4 млн. грош. од. Потім об'єкт було переведено до складу інвестиційної нерухомості і відображено за справедливою вартістю - 23 млн. грош. од.

Необхідно відобразити пере класифікацію об'єкта в бухгалтерському обліку.

Розв'язок.

Дт "Інвестиційна нерухомість" 23 млн. грош. од.

Дт "Накопичена амортизація" 4 млн. грош. од.

Кт "Основні засоби" 23 млн. грош. од.

Кт "Дооцінка основних засобів" 3 млн. грош. од.

Кт "Дохід від переоцінки" 1 млн. грош. од.

При переведенні нерухомості зі складу запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися прибутком або збитком звітного періоду.

Коли підприємство завершує будівництво або забудову інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, різницю між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю слід визнавати як прибуток або збиток звітного періоду.

Визнання інвестиційної нерухомості активом припиняється у разі її продажу або коли інвестиційна нерухомість постійно виключається з використання і не очікується жодних економічних вигід від її продажу. При цьому продаж (списання) інвестиційної нерухомості та зменшення її

корисності відображають в обліку аналогічно продажу (списанню) та зменшенню корисності основних засобів

Приклад 3.11.

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

1. Собівартість прибуткового будинку становила €150000 5 років тому. На будинок існує безумовне право власності. Будинок надано в оренду окремим особам на шість місяців. Поточна ринкова вартість нерухомості -€175000.

2. Собівартість "Стоу Плейс" - €75000. 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.

Розв'язок.

1. Оскільки ринкова ціна доступна, підприємству "Пропекс" слід обліковувати оприбуткований будинок за методом справедливої вартості. Якщо метод справедливої вартості приймається, суму, яка перевищує поточну балансову вартість (з урахуванням амортизації), слід відображати у звіті про прибуток або збиток.

2. Застосувати МСБО 16 "Основні засоби". Обліковувати "Стоу Плейс" за допомогою базового або дозволеного альтернативного підходу.

3. Поки будівництво не закінчене, слід використовувати МСБО 16 "Основні засоби". Після завершення будівництва - обліковувати за допомогою відповідного стандарту (в цьому випадку МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" з відображенням різниці між собівартістю і справедливою вартістю у звіті про прибуток або збиток).

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;
- д) 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;
- є) суми, включені до звіту про прибутки і збитки щодо:
 - доходу від оренди інвестиційної нерухомості;
 - прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;
 - прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує дохід від оренди протягом періоду;
- ж) існування і суми обмежень на можливість реалізації інвестиційної нерухомості, або переведення доходу і надходжень від реалізації;
- з) суттєві контрактні зобов'язання купити, збудувати чи поліпшити інвестиційну нерухомість або щодо ремонту, обслуговування або поліпшення.

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):

- 1) збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають в результаті капіталізації подальших видатків;
- 2) збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання підприємств;
- 3) вибуття;
- 4) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
- 5) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного підприємства;
- 6) передачі права нерухомості до і з запасів та нерухомості, зайнятої власником;
- 7) інші зміни.

За виключних обставин, коли справедливую вартість неможливо оцінити, слід розкривати таку інформацію:

- опис інвестиційної нерухомості;
- пояснення того, чому справедлива вартість не може бути достовірно оцінена;
- якщо можливо, діапазон оцінок, в якому, найбільш імовірно, знаходиться справедлива вартість;

- при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:
 - факт того, що підприємство реалізувало інвестиційну нерухомість, яка не відображалася за справедливою вартістю; - балансова вартість інвестиційної нерухомості під час продажу; - сума визнаних прибутку або збитку. На додаток, підприємство, яке застосовує модель собівартості, повинно також розкривати інформацію про:
 - застосовані методи амортизації;
 - строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;
 - валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;
 - 'узгодження балансової вартості інвестиційної вартості на початок і кінець періоду, що показує таке (порівняльна інформація не потрібна):
 - а) збільшення, що розкривають окремо: збільшення, які виникають в результаті придбання, а також ті, що виникають в результаті капіталізації подальших видатків;
 - б) збільшення, що виникають в результаті придбання через об'єднання компаній;
 - в) вибуття;
 - г) амортизацію;
 - д) суму визнаних збитків від зменшення корисності і суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів";
 - е) чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансових звітів закордонного підприємства;
 - ж) передача права нерухомості до і з запасів і нерухомості, зайнятої власником;
 - з) інші зміни;
- справедлива вартість інвестиційної нерухомості. У виключних випадках (як зазначені вище), коли підприємство не може достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної, нерухомості, підприємство повинно розкривати:
 - опис інвестиційної нерухомості;
 - пояснення того, чому справедлива вартість не може бути достовірно визначена;
 - якщо можливо, діапазон оцінок, в якому найбільш вірогідно знаходиться справедлива вартість.

3.6. ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ

МСБО 36 "Зменшення корисності активів" слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:

- а) запасів;
 - б) активів, які виникають від будівельних контрактів;
 - в) відстрочених податкових активів;
 - г) активів, які виникають від виплат працівникам;
 - д) фінансових активів, на які поширюється дія МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка";
 - е) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, що обліковуються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
 - ж) інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю;
 - з) відстрочених витрат на придбання основних засобів і нематеріальних активів, що виникли від контрактних прав страхувальника згідно із страховими контрактами, на які поширюється МСФЗ 4 "Страхові контракти";
 - и) непоточних активів (або ліквідаційної групи), класифікованих як утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність". Свідченням можливого зменшення корисності активу є, зокрема, наступні показники внутрішньої звітності:
 - грошові потоки для придбаного активу або подальші кошти, необхідні для його утримання, істотно перевищують ті, що первісно були заплановано;
 - фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток (збиток) від активу є істотно менші, ніж первісно було заплановано;
 - суттєве зменшення запланованих грошових потоків або операційного прибутку або суттєве зростання запланованого збитку, які надходять від активу;
 - операційні збитки або чисті грошові видатки для активу, коли до суми поточного періоду приєднано бюджетні суми майбутніх періодів.
- Ознаки можливого зменшення корисності активу представлені на рис. 3.6.

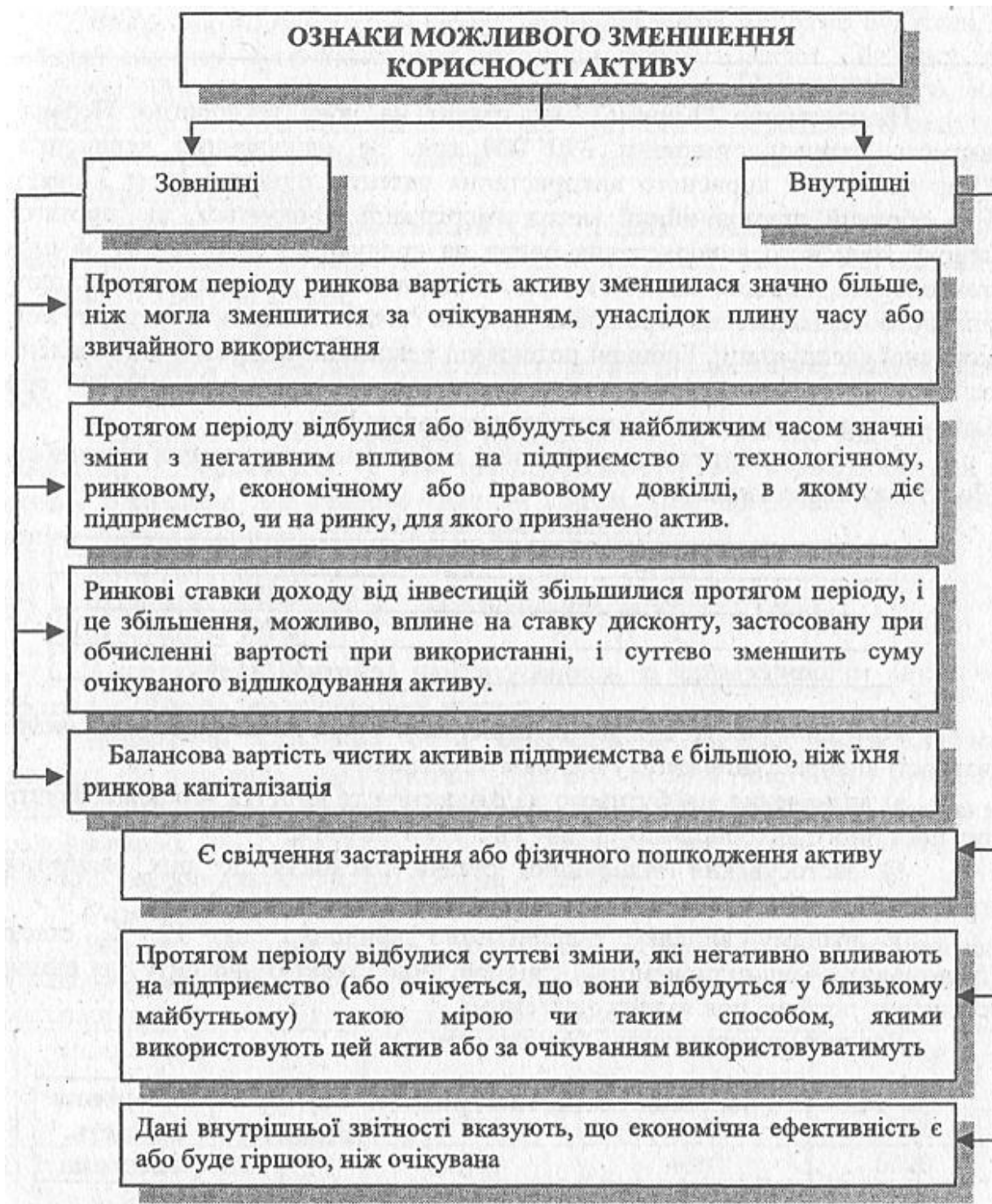


Рис. 3.6. Мінімальні ознаки можливого зменшення корисності активу

Приклад 3.12

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

Розв'язок. За МСБО 36 "Зменшення корисності активів" визначення вартості використання активу включає такі кроки:

а) визначення майбутнього надходження та вибуття грошових коштів від постійного використання активу і від його вибуття;

б) 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.

Вартість використання 246,9 тис. грн.

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	75.5
Разом			246,9

Чиста балансова вартість після першого року використання дорівнює, грн.: 390000
- $1/3 \times 390000 = 260000$

Збиток від зменшення корисності активів дорівнює, грн.: $260000 - 246900 = 13100$

Витрати на продаж — це всі додаткові витрати, прямо пов'язані з продажем активу, крім фінансових витрат (відсотків) і витрат з податку на прибуток. Прикладом таких витрат є витрати на юридичні послуги, на гербовий збір і подібні податки на операцію, витрати на переміщення активу, а також прямі припустимі витрати на доведення активу до стану, прийняттого для продажу.

Вартістю при використанні є теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, які очікують отримати від активу або одиниці, яка генерує грошові кошти.

Приклад 3.13.

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.

Розв'язок.

Збиток від зменшення корисності обчислюється порівнянням балансової вартості і вартості використання (тому що чиста вартість реалізації невідома) і розподіляється таким чином:

<i>Наприкінці 4-го року</i>	<i>Гудвіл</i>	<i>Ідентифіковані активи</i>	<i>Усього</i>
	€'000	€'000	€'000
Історична вартість	2000	4000	6000
Накопичена амортизація/ амортизація (роки з 1 до 4)	(400)	(800)	(1200)
Балансова вартість	1600	3200	4800
Збиток від зменшення корисності	(1600)	(470)	(2070)
Нова балансова вартість	-	2730	2730

Оцінки майбутніх грошових потоків слід здійснювати з урахуванням поточного стану. Тому до оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати оцінені майбутні надходження або видаток грошових коштів, які, за очікуванням, виникнуть внаслідок:

- 1) майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання;
- 2) майбутніх витрат, які збільшують вартість активу, замінюють його частину або для обслуговування активу.

Одиниця, яка генерує грошові кошти — 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.

Прикладом одиниці, яка генерує грошові кошти, може бути:

- група свердловин в одному полі;
- парк літаків одного аеропорту;
- група устаткування, що використовується для виробництва однієї продукції.

Балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, не включає балансової вартості будь-якого визнаного зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, можна визначити, не враховуючи це зобов'язання.

3.7. ЗАПАСИ

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у МСБО 2 "Запаси". МСБО 2 "Запаси" застосовується до всіх запасів, за винятком:

- незавершених робіт за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (МСБО 11 "Будівельні контракти");
- фінансових інструментів;
- біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (МСБО 41 "Сільське господарство").

МСБО 2 "Запаси" також не застосовується до оцінки запасів, що утримуються:

- виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях промисловості. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;
- брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою

вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.

Відповідно до МСБО 2 "Запаси" запаси - це активи, які:

- утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлю та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у процесі виробництва.

МСБО 2 "Запаси" прямо вказує на те, що запаси можуть не мати матеріально-речової форми, як у випадку з компаніями, що надають послуги. Собівартість запасів постачальника послуг не включає маржу прибутку або накладні витрати, що не розподіляються та часто включаються до цін, які встановлюють постачальники послуг.

П(С)БО 9 "Запаси" лише вказує на можливість включення вартості незакінчених робіт (послуг) до складу запасів (незавершеного виробництва). Крім того, національною специфікою є виділення такої категорії запасів, як малоцінні швидкозношувані предмети (МШП).

Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість, яка включає:

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами.

Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, робіт з навантаження і розвантаження й інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням будь-якого предмета. Торговельні знижки, інші знижки вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку включають прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати.

Прямі витрати на оплату праці - це заробітна плата виробничого персоналу, що безпосередньо пов'язана з виробництвом та може бути включена до собівартості одиниці продукції економічно доцільним шляхом.

Виробничі накладні витрати - це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо зараховані до одиниць продукції економічно доцільним шляхом. Виробничі накладні витрати складаються зі

змінних і постійних витрат. Змінні виробничі накладні витрати - це непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягові виробництва. Постійні виробничі накладні витрати - непрямі витрати на виробництво, що залишаються порівняно незмінними при зміні обсягу виробництва.

Інші витрати можуть бути включені до собівартості запасів, якщо вони були здійснені для доставки запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан.

Витрати на позики можуть бути включені до собівартості запасів лише у випадку, передбаченому МСБО 23 "Витрати на позики". Переглянутий МСБО 23 "Витрати на позики" вимагає капіталізувати витрати на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами. Ця вимога не стосується активів, які обліковують за справедливою вартістю, і запасів, які виготовляють у великій кількості на повторювальній основі, навіть якщо вони потребують значного часу для підготовки до продажу.

Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочених розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент, наприклад, різниця між ціною придбання за нормальних умов кредиту та сплаченою сумою, визнається як витрати на відсотки протягом періоду фінансування. МСБО 2 "Запаси" разом з Принципами МСФЗ практично вказують на потребу у разі придбання запасів за плату з суттєвим відстроченням платежу дисконтувати зобов'язання та первісно визнавати запаси у сумі витрат на придбання за мінусом дисконту.

МСБО не мають у своєму складі окремого стандарту, який би визначав види, склад витрат і структуру собівартості. У частині запасів слід керуватися відповідними параграфами МСБО 2 "Запаси".

Не включаються до собівартості запасів і відображаються як витрати періоду, в якому вони здійснені:

- наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;
- витрати на зберігання запасів (крім тих витрат, які обумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступної стадії виробництва);
- адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- витрати на збут.

Приклад 3.14,

Вам надано інформацію, пов'язану із запасами підприємства "Charlotte". Оцінені підприємством "Charlotte" звичайні витрати на продаж, складають приблизно 25% доходів. Обчисліть вартість запасів згідно з МСБО 2.

А) € 2,000 одиниць запасів типу А. Собівартість придбання складає €30 на одиницю, і вартість часткової обробки - €5 на одиницю. Після повної обробки ціна продажу складе €80, але завершення обробки вимагає €20 на одиницю. Вартість продажу у напів-обробленому стані складає €40.

Б) € 1,500 одиниць запасів типу В. їх вартість складає €60 на одиницю, включаючи матеріали, витрати на оплату праці та обробку, але наразі складе €78 на одиницю, якщо їх треба буде замінити. їх буде продано за ціною €84 за одиницю.

В) € 400 одиниць запасів типу С. Вартість продажу матеріалів складає €35 на одиницю, і вартість обробки - €80 на одиницю. На жаль, під час обробки сталася аварія і кожна одиниця потребує ремонту для продажу. Вартість ремонту становитиме €20 на одиницю. Після ремонту їх буде продано за ціною €200. Підприємство "Charlotte*" припускає, що для них потрібна буде окрема реклама у місцевій пресі за додаткову плату €2,000.

Г) € 2,000 одиниць запасів типу D. Витрати на матеріали становлять € 20 на одиницю, а вартість повної обробки становить €12 на одиницю. Як правило, їх продають вроздріб з майстерні заводу за ціною €48 за одиницю, але підприємство "Charlotte" тільки-но отримала замовлення від оптового торговця на 1,000 одиниць за контрактною ціною €40 кожна. *Розв'язок.*

А) Собівартість = $30+5=35$

ЧВР = $80-20-20=40$

Отже, вартість запасів = $2,000 \times 35 = 70,000$

Б) Собівартість = 60

ЧВР = $84-21=63$ Отже, вартість запасів = $1,500 \times 60 = 90,000$

В) Собівартість = $35+80=115$

ЧВР = $200-20-5-50=125$

Отже, вартість запасів = $400 \times 115 = 46,000$

Г) Собівартість = $20+10=32$

ЧВР = $48-12=36$ OR 40 Отже, вартість запасів = $2,000 \times 32 = 64,000$

Облік руху запасів залежить від системи обліку, що застосовується підприємством. Існують дві системи обліку запасів:

- періодичного обліку;
- постійного обліку.

При системі періодичного обліку надходження та видаток запасів протягом звітнього періоду на рахунках запасів не відображають. Для обліку придбаних запасів застосовують рахунок "Закупки". Наприкінці звітнього

періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка "Закупки" списують на рахунок фінансових результатів. Наприкінці звітної періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітної періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

При системі постійного обліку запасів їх надходження та видаток відображають протягом звітної періоду на відповідних рахунках запасів. Собівартість продажу в цьому випадку визначають як добуток кількості реалізованих запасів і собівартості одиниці цих запасів.

Для визначення собівартості запасів МСБО 2 "Запаси" передбачено широкий вибір методів (рис. 3.7).

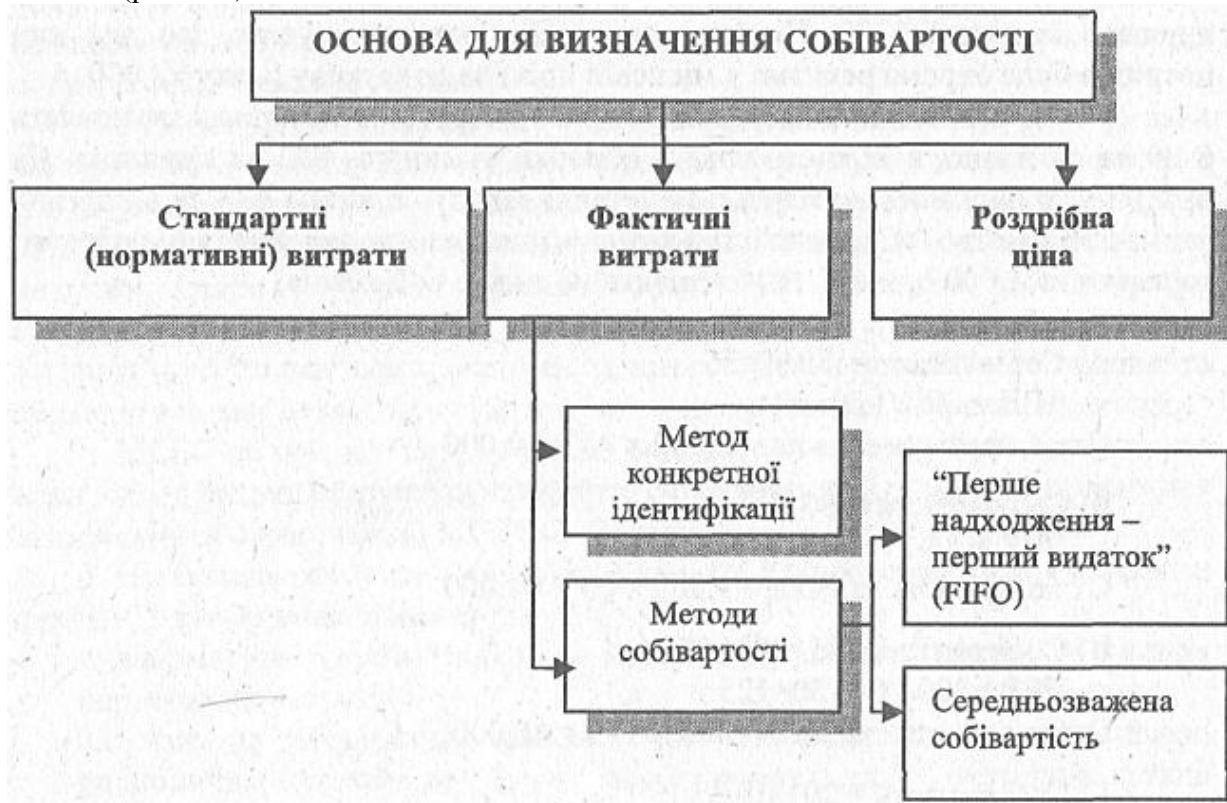


Рис. 3.7. Підходи до визначення собівартості запасів

На звітну дату запаси слід оцінювати за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації дорівнює розрахунковій ціні продажу запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням розрахункових витрат на завершення їх виробництва та збут.

Чиста вартість реалізації запасів може стати меншою за їх балансову вартість, якщо:

- ці запаси пошкоджені;
- вони повністю або частково застаріли, або ціна їх продажу знизилася;
- зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут.

Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання (§ 28 МСБО 2 "Запаси").

Чисту реалізаційну вартість запасів звичайно визначають на індивідуальній основі, тобто за кожною одиницею запасів. Водночас, МСБО 2 "Запаси" дозволяє при розрахунку чистої вартості реалізації об'єднувати подібні або взаємопов'язані одиниці запасів. Такими є, наприклад, запаси, які:

- а) стосуються однієї виробничої лінії, мають подібне призначення та використання;
- б) виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але не можуть бути оцінені окремо від інших запасів даної виробничої лінії.

У кожному наступному періоді робиться нова оцінка чистої вартості реалізації.

Якщо ті обставини, що раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше не існують або якщо існує чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок змінених економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) таким чином, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок - собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, зокрема, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зросла (§ 33 МСБО 2 "Запаси").

Тести:

1. Ліквідаційна вартість - це:

- а) сума, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням очікуваних витрат на збут;
- б) сума, яку суб'єкт підприємницької діяльності міг би отримати після закінчення строку корисного використання об'єкта, що враховує інфляцію;
- в) сума, яку суб'єкт підприємницької діяльності отримає після дати фактичного вибуття активу, що враховує зміну вартості грошей у часі;

- г) сума, яку можна отримати сьогодні за актив, якщо б він був у стані, що очікується в кінці строку використання.
2. Як повинна нараховуватися амортизація нематеріального активу?
- а) з моменту визнання активу;
 - б) коли актив доступний для використання;
 - в) коли актив почав приносити вигоду;
 - г) з місяця, наступного за місяцем надходження.
3. Балансова вартість нематеріального активу досягла ліквідаційної вартості. Для підприємства обов'язковим є наступне:
- а) ліквідація (продаж) активу;
 - б) перегляд методу і строку амортизації;
 - в) припинення амортизації;
 - г) тестування активу на предмет зменшення корисності.
4. Перед початком виробництва фільтру для вихлопних газів компанія зазнала наступних витрат: реклама - 4000 грош. од., роялті винахіднику за патент - 16000, зарплата персоналу, що здійснював випробування прототипу - 24000. Яка оцінка нематеріального активу при первісному визнанні?
- а) 44000;
 - б) 20000;
 - в) 40000;
 - г) 16000.
5. Перенесення (закриття) суми з рахунку "Дооцінка" в капіталі на рахунок "Нерозподілений прибуток" дозволяється МСБО 38:
- а) тільки при недостатчі прибутку для покриття збитку;
 - б) тільки при вибутті активу;
 - в) тільки поступово частинами на пропорційній основі;
 - г) при вибутті активу, або поступово в кожному періоді.
6. Що не є інвестиційною нерухомістю?
- а) земельна ділянка, придбана підприємством, щодо подальшого використання якої ще не прийнято рішення;
 - б) будівля, що будується, призначена для передачі у фінансову оренду;
 - в) будівля, отримана підприємством за договором фінансової оренди та передана в операційну оренду (суборенду);
 - г) будівля, не зайнята підприємством і призначена для передачі в операційну оренду.

7. Материнське підприємство передало будівлю в оренду своєму дочірньому підприємству. Цю будівлю слід відображати в якості інвестиційної нерухомості у фінансовій звітності:

- а) дочірнього підприємства;
- б) материнського підприємства;
- в) групи (консолідованої звітності);
- г) материнського підприємства і групи.

8. Підприємство придбало земельну ділянку площею 400 кв. м, яка прилягає до його території (площа території - 1600 кв. м). Витрати підприємства, пов'язані з придбанням ділянки, склали, грош. од.:

- а) ціна придбання - 100 000;
- б) оплата послуг юридичної фірми - 5 000;
- в) оплата нотаріальних послуг - 2 000;
- г) охорона території ділянки в період оформлення документів (1/5 всіх витрат на охорону підприємства) - 3 000;
- д) частина зарплати менеджера підприємства, який вів переговори стосовно придбання земельної ділянки - 500.

Первісна вартість придбаної земельної ділянки складає:

- а) 100 000;
- б) 105 000;
- в) 107 000;
- г) 110 000;
- д) 110 500;
- е) 107 500.

9. При використанні моделі обліку за справедливою вартістю збільшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відображається у:

- а) звіті про фінансове становище (балансі) - в складі резерву переоцінки;
- б) звіті про фінансове становище (балансі) - в складі забезпечення майбутніх витрат;
- в) звіті про прибуток або збиток - в складі доходів від звичайної діяльності;
- г) звіті про прибуток або збиток - в складі інших доходів.

10. Якщо підприємство приймає рішення продати об'єкт інвестиційної нерухомості без проведення робіт по його реконструкції, ця нерухомість:

- а) переводиться до складу запасів;
- б) продовжує класифікуватися як інвестиційна нерухомість;
- в) переводиться до складу нерухомості, зайнятої власником;
- г) списується з балансу.

11. При переведенні об'єктів, що обліковуються за справедливою вартістю, з інвестиційної нерухомості до складу нерухомості, зайнятої власником, чи запасів, ці об'єкти надалі обліковуються за:

- а) первісною вартістю;
- б) справедливою вартістю на дату зміни способу експлуатації;
- в) первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації;
- г) чистою вартістю реалізації.

12. При переведенні об'єкту зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості, яка буде обліковуватися за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на дату переведення і її попередньою балансовою вартістю:

- а) визнається у звіті про прибуток або збиток;
- б) дисконтується за поточною вартістю;
- в) визнається в якості резерву переоцінки;
- г) списується на протязі всього строку корисної служби активу.

13. Після завершення будівництва чи реконструкції об'єктів інвестиційної нерухомості, які будуть обліковуватись за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю цих об'єктів на дату закінчення будівництва чи реконструкції і їх попередньою балансовою вартістю:

- а) визнається у звіті про прибуток або збиток;
- б) дисконтується до поточної вартості;
- в) визнається в якості умовного зобов'язання;
- г) списується на протязі всього строку корисної служби активу.

14. Непоточний актив для продажу згідно МСФЗ 5 - це:

- а) актив, призначений для продажу в термін менше 12 міс. з дати балансу;
- б) актив, який не відповідає визначенню поточного активу і утримується виключно для продажу;
- в) актив, балансова вартість якого буде відшкодована шляхом операції продажу, а не використанням;
- г) активи, що включають суми, які очікується відшкодувати в термін менше 12 міс, починаючи з дати балансу.

15. Якщо компонент суб'єкта господарювання більше не класифікується як такий, що утримується для продажу, то:

- а) немає дій;
- б) рекласифікація активів не змінює вартісної оцінки;
- в) коригування вартості активів не відображається в капіталі;
- г) прибуток не змінюється.

16. Що можна віднести до припиненої діяльності згідно МСФЗ 5?
- а) скорочення чисельності персоналу;
 - б) дочірнє підприємство, придбане для продажу;
 - в) скорочення виробничої програми;
 - г) зміна структури асортименту.
17. Що не може бути подією для визнання припиненої діяльності?
- а) укладання договору про продаж;
 - б) затвердження плану припинення;
 - в) прийняття директором рішення про припинення;
 - г) оголошення про припинення.
18. Коли не слід припинити визнання активів ліквідаційної групи для продажу?
- а) сумнівне отримання вигоди від використання;
 - б) перестав існувати активний ринок, що означає зменшення корисності активів;
 - в) не очікуються вигоди від ліквідації;
 - г) сумнівна достовірність оцінки.
19. За якою вартістю на дату надходження орендар відображає в обліку об'єкт, отриманий у фінансову оренду?
- а) справедливою вартістю;
 - б) теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів;
 - в) за найбільшою з двох оцінок: справедливою вартістю або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів;
 - г) за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів.
20. За якою оцінкою на звітну дату орендодавець показує передані у фінансову оренду активи?
- а) сумою, вказаною у договорі;
 - б) дисконтованою сумою мінімальних орендних платежів плюс негарантована ліквідаційна вартість;
 - в) сумою чистих інвестицій в оренду;
 - г) сумою валових інвестицій в оренду.
21. Строк фінансової оренди 5 років. Орендний платіж - 25981,62 грош. од., орендний відсоток - 10 %. Витрати по виконанню контракту - 2000 грош. од. Справедлива вартість 120000 грош. од. Яка сума підлягає капіталізації?
- а) 129908;
 - б) 119908;

- в) 100000;
- г) 120000.

22. На протязі якого періоду амортизується об'єкт, взятий у фінансову оренду?

- а) строку служби об'єкта;
- б) строку оренди;
- в) більшого з двох періодів: строку оренди чи строку корисного використання;
- г). період амортизації залежить від того, чи перейде право власності до орендаря.

23. Знецінення активів означає, що:

- а) його балансова вартість дорівнює сумі, яка буде відшкодована в результаті використання (чи продажу) активу;
- б) його балансова вартість перевищує суму, яка буде відшкодована в результаті використання (чи продажу) активу;
- в) сума, яка буде відшкодована в результаті використання (чи продажу) активу, перевищує його балансову вартість;
- г) первісна вартість активу перевищує його справедливу вартість.

24. На звітну дату справедлива вартість активу (за вирахуванням витрат на продаж) дорівнює 105000 грош. од., а його вартість використання невідома. Балансова вартість активу на цю дату дорівнює 90000 грош. од. На дату попереднього балансу було визнано збиток від знецінення активу в сумі 20000 грош. од. Сума зносу активу за звітний період склала 10000 грош. од. Якщо актив враховується за собівартістю, то потрібно, у грош. од.:

- а) дооцінити його на 20000;
- б) дооцінити його на 15000;
- в) уцінити його на 15000;
- г) дооцінити його на 5000.

25. Активи одиниці, що генерує грошові потоки, включають, млн. грош, од.: гудвіл - 100; основні засоби - 600; нематеріальні активи - 300; суму, що відшкодовується, - 700. Виходячи з цього, збиток від знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, дорівнює, млн. грош, од.:

- а) 0;
- б) 100;
- в) 200;
- г) 300.

26. Чи можуть запаси визнавати витратами на протязі декількох періодів:

- а) так, можуть якщо вони були списані на створення основних засобів;
- б) так, можуть, якщо їх вартість списують частинами на протязі декількох періодів;
- в) так, можуть, якщо регулярно відображається уцінка запасів;
- г) запаси - оборотні активи, вони споживаються в одному періоді, визнання їх витратами можливо тільки в одному періоді.

27. На 31.12 минулого року обліковувалось 10 одиниць запасів загальною вартістю 4,5 тис грош. од. Ця сума була отримана після уцінки запасів, придбаних по 520 грош. од. за одиницю. На 31.12 поточного року чиста вартість реалізації запасів зросла до 530 грош. од. за одиницю. Як збільшення вартості запасів вплине на фінансову звітність?

- а) дохід: $5300 - 4500 - 800$;
- б) дохід: $5200 - 4500 = 700$;
- в) сторно витрат: $5200 - 4500 = 700$;
- г) прибуток: $5200 - 4500 = 700$.

28. 01.06. поточного року ВАТ придбало запаси на умовах франко-станція відправлення 3/10, N/30. Вартість запасів за документами постачальника склала 40 тис. грош. од. (без ПДВ). Витрати, понесені постачальником додатково на доставку цих запасів, склали: до станції відправлення - 1200 грош. од; від станції відправлення до станції призначення - 1800 грош. од. 8.06. поточного року ВАТ повернуло постачальнику забраковані запаси вартістю 2000 грош. од. Яку суму 9.06 поточного року слід заплатити ВАТ постачальнику?

- а) 38800;
- б) 39860;
- в) 38600;
- г) 38660.

29. Початкові запаси товару на підприємстві склали 100 одиниць за ціною 25 грош. од. На протязі року підприємство закупило товар: 100 одиниць за ціною 30 грош. од., 300 одиниць за ціною 35 грош. од. і 100 одиниць за ціною 40 грош. од. На кінець періоду їх залишок на складі - 200 одиниць. Підприємство застосовує для оцінки запасів метод ФІФО. Собівартість реалізованих товарів склала:

- а) 12000;
- б) 14500;
- в) 12500;
- г) 9500.

30. 31 грудня поточного року на складі компанії було в наявності 6 найменувань різних запасів. Вартість придбання і чиста вартість реалізації цих запасів наступні:

У грош.од.

Запаси	Вартість придбання	Чиста вартість реалізації
1	1183	1100
2	2496	2500
3	7110	7150
4	5125	5000
5	3992	4000
6	4444	4200
Всього	24350	23950

Вартість запасів цієї компанії в балансі на 31 грудня поточного року повинна бути відображена наступною сумою:

- а) 24350;
- б) 23950;
- в) 23898;
- г) відповідь дати неможливо, оскільки невідомо, що є об'єктом оцінки (1, група, весь обсяг).

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Компанія придбала земельну ділянку, плануючи будівництво заводу, за 300000 грош. од. За складання топографічного плану місцевості товариству "Трест" було сплачено 2600. Крім того, за складання проекту будівництва виробничих приміщень сплачено 1300, за знос непотрібних будівель - 28000. Лом, дрова від цих будівель були продані за 2000. Гонорар юриста за цією угодою склав 390. Виплати підряднику згідно актів здійснювалися: у жовтні 60000, у грудні 60000. Кошторисна вартість узгоджена в сумі 135000. Сплачені відсотки по кредиту на будівництво, що відносяться до минулого року, склали 16000, до поточного року - 24000. Будівництво завершено у грудні.

Яка первісна вартість будівлі заводу?

Ситуація 2.

Визначите первісну вартість об'єктів основних засобів, які були отримані в 2009 році. Підприємством в 2009 році були придбані такі основні засоби:

1) 5 травня було отримано устаткування за договором купівлі-продажу. За договором ціна придбання складала \$ 4200000. Окрім цього, були понесені наступні витрати:

- транспортні послуги - \$ 7200;
- послуги монтажників зі збирання устаткування - \$ 5000;
- тестування устаткування - \$ 12000;
- в результаті тестування пробна партія продукції була реалізована за \$3000;
- навчання фахівців роботі з даним устаткуванням - \$ 200.

2) 20 червня був придбаний виробничий комплекс вартістю \$ 2500000.

У складі комплексу знаходиться:

- будівля, справедлива вартість якої за даними експертної оцінки складає \$ 1000000;
- земля, справедливу вартість якої не можливо визначити; технологічна лінія, поточна вартість якої визначена в розмірі \$ 800000;

3) 5 жовтня була закінчена і введена в експлуатацію будівля складу готової продукції. Первинні прямі витрати, пов'язані з будівництвом, склали \$ 150000. Проте, на думку експертів, справедлива вартість аналогічного об'єкту складає \$ 128000.

4) 1 січня розпочато будівництво заводу, яке закінчилося через 8 місяців. Завод був запущений в експлуатацію 1 жовтня. Наступні витрати були понесені за період будівництва заводу (тис. дол.):

- ділянка землі з будівлею - \$ 5000;
- витрати на підготовку майданчика, знос старої будівлі - \$ 300;
- матеріали, отримані в результаті зносу будівлі були реалізовані за \$10;
- матеріали, використані для будівництва - \$ 11000;
- накладні витрати склали \$ 4000, в т.ч. \$ 200, витрати пов'язані з виправленням виниклого браку;
- зарплата працівників, зайнятих на будівництві за 9 місяців, - \$ 600;
- управлінські витрати - \$ 300;
- для забезпечення будівництва був узятий кредит в сумі \$ 36000 під 10% річних;
- придбано устаткування 1 серпня вартістю \$ 9000. Термін корисного використання заводу 20 років, а устаткування 5 років.

Відобразити вартість необоротних активів за станом на 31.12. 2009 р.

Ситуація 3.

Підприємець Буш встановив в університеті копіювальний автомат (вартість 15000 грош. од.). Після 100000 зроблених копій, через більші подальші витрати на ремонт, Буш планував продати його за половину закупівельної вартості. За травень-червень було зроблено, відповідно, 40000 і

30000 копій. Амортизація нараховувалася методом суми одиниць продукції. В липні Буш поїхав у відпустку, передав апарат дружині, яка за літні місяці, що залишилися, нараховувала амортизацію прямолінійним методом, виходячи з трьохрічного терміну використання апарату.

Яка величина амортизації у червні і липні, відповідно?

Ситуація 4.

Визначити балансову вартість об'єктів основних засобів на кінець 2009 р.:

1. У травні було придбано обладнання вартістю \$ 500 тис. Планується використовувати устаткування протягом 8 років, а після ліквідації отримати \$ 60 тис. Обладнання введено експлуатацію 31 травня.

2. Підприємство витратило \$ 300 тис. на будівництво складу. 1 серпня будівництво було закінчено і склад почав свою роботу, як очікується склад буде використовуватися 20 років і витрати на його ліквідацію в кінці строку корисного використання складуть \$ 10 тис. а дохід від ліквідації склав би за поточними цінами \$ 40 тис. Кожні 5 років виникає необхідність в заміні системи кондиціонування, яка коштує \$ 20 тис.

3. З нового року прийнято рішення про зміну методу нарахування амортизації на прямолінійний, і збільшення терміну корисного використання до 7 років для автомобіля, який був придбаний 01.01.06 р. за \$ 150 тис. і до якого застосовувався прискорений метод нарахування амортизації з початковим строком корисного використання 5 років.

Ситуація 5.

Обладнання має первісну вартість 55000 грош. од. і ліквідаційну вартість 1000 грош. од. Амортизація розраховується за методом зниження залишку (норма амортизації - 20 % на рік). Після чотирьох років служби воно продано за 25000 грош. од.

Який результат продажу?

Ситуація 6.

1 липня 2009 р. один з фургонів компанії був пошкоджений в результаті дорожньо-транспортної пригоди (ДТП). На цю дату балансова вартість фургону склала 2500 грош. од. 15 червня компанія оплатила рахунок за новий монітор, встановлений в фургоні у травні на суму 70, а також другий рахунок на 500 за різні види ремонту. В серпні компанія отримала 3500 грош. од. страховки, за які планують придбати новий фургон.

Яку суму повинна відобразити компанія в своєму звіті про прибуток або збиток за 2009 рік як результат списання фургону?

Ситуація 7.

Компанія "Бест" 2 січня 2006 уклала угоду про оренду обладнання у компанії "Вектор", яка придбала його за \$ 100000. Термін корисної експлуатації обладнання 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Термін оренди 4 роки, мінімальні орендні платежі становлять \$ 29340 на рік. Ставка орендного відсотка, яким користувався орендодавець для визначення суми орендної плати дорівнює 12 %, найбільш поширена ставка відсотка банку для отримання кредиту складає 10 %. Амортизація нараховується прямолінійним методом. Отримання права на придбання активу після закінчення терміну оренди або перехід права власності до орендаря не передбачені.

Завдання:

1. Визначити вид оренди за ознаками, зазначеним в МСБО 17 "Оренда".

2. Визначити дисконтовану вартість мінімальних орендних платежів та оцінку, за якою обладнання буде відображено в обліку. Пояснити як впливає порядок розрахунків з орендних платежів (у кінці або на початку звітного періоду на їх відображення в обліку орендаря).

3. Скласти розрахунок орендних платежів за весь період оренди обладнання кумулятивним і актуарним методом:

- по платежах на початок звітного періоду;
- по платежах на кінець звітного періоду.

Ситуація 8.

30 червня 2009 р. підприємство "Counting" продає верстат підприємству "Money" за € 2000, що становить справедливую вартість активу на дату продажу. Первісна вартість активу для підприємства "Counting" становила €10000 кілька років тому, нарахована амортизація становить €6000,

Підприємство "Money" негайно здає у подальшу оренду верстат підприємству "Counting" на майбутні три роки за річну орендну плату €800, що має сплачуватися авансом.

Як відобразатимуть цю операцію в обліковій книгах підприємства "Counting" та підприємства "Money" за рік, що закінчився 31 грудня 2009 р.?

Ситуація 9.

Компанія А заплатила 11000 грош. од. за 100 % капіталу компанії Б. Чисті активи компанії Б — 7000 грош. од. Компанія Б мала торгову марку парфумів. Аналогічна торгова марка оцінена в 250 грош. од. € ексклюзивне право на реалізацію парфумів протягом шест років, яке повинно принести 150 грош. од. на рік. Прийнятна ставка - 10 %.

Який розмір гудвілу?

Ситуація 10.

Компанія володіє деякими об'єктами інвестиційної нерухомості, первісна і справедлива вартість (\$) яких на кінець 2009 р наведено нижче:

	Первісна	Справедлива	Примітки
А	100000	120000	термін 5 років, прямолінійний
Б	48000	30000	строк 3 роки, прямолінійний
В	85000	80000	термін 10 років, змен. залишку
Всі об'єкти придбані на початку звітного періоду			

Відобразіть залишки об'єктів інвестиційної нерухомості станом на звітну дату при використанні різних моделей обліку.

Ситуація 11.

Перед класифікацією активів як таких, що утримуються для продажу, їх балансова вартість складала наступну величину: фінансові активи - 4000, запаси - 9300, основні засоби - 96000 (у тому числі переоцінені 40000, непереоцінені - 56000), гудвіл - 5000. Справедлива вартість ліквідаційної групи на дату класифікації складала 107000 грош. од.

На яку суму змінилася балансова вартість гудвілу після розподілу збитку від зменшення корисності активів ліквідаційної групи?

Ситуація 12.

Залишки запасів підприємства "Камея" станом на 01.01.2009 р. склали \$ 43500. За звітний період було куплено товарів на \$ 87000 і виробничі витрати склали \$ 95000.

За результатами інвентаризації залишки запасів на складі підприємства складають \$ 28000.

Окрім цього є наступна інформація:

1. Запчастини собівартість яких складає \$ 15000 можуть бути реалізовані за \$ 16000 і витрати на реалізацію складуть \$ 2000.

2. На умовах комісійного продажу на складі комісонера знаходяться товари, не реалізовані на звітну дату на суму \$ 5000.

3. 15 січня 2010 р. в результаті аварії частина товарів загальною вартістю \$13000 була пошкоджена і на думку експертів її можлива ціна реалізації за мінусом витрат на реалізацію складе не більш \$ 10000.

4. У грудні покупцеві були відвантажені товари собівартістю \$ 23000, за умовами договору покупець має право повернути товар протягом 3-х місяців після відвантаження.

Визначте вартість запасів підприємства "Камея" станом на 31.12.2009 р.

Ситуація 13.

Дати відповіді на запитання.

1. Для виробництва своєї продукції підприємство використовує сировину. Закупівельна вартість одиниці сировини - 45 грош. од. На звітну дату ринкова ціна сировини знизилась до 37 грош. од. Чи слід уцінювати сировину, якщо:

а) продукція продається з прибутком?

б) ціна виготовленої продукції падає через зміни попиту?

2. На складі підприємства є 270 барелів нафти закупівельною вартістю 40 грош. од. за барель. На звітну дату ринкова ціна нафти знизилась і досягла 30 грош. од. за барель. Яка уцінка запасів і вартість на звітну дату, якщо (далі перераховані не зв'язані між собою ситуації):

а) немає укладених договорів на продаж;

б) перед затвердженням фінансового звіту ціна знизилась до 35 грош. од. за барель; нафта залишається непроданою;

в) є укладений договір на продаж нафти по ціні 38,5 грош. од.;

г) є укладений договір на продаж 170 барелів нафти по ціні 38,5 грош. од.

3. Підприємство займається перепродажем автомобілів. На звітну дату є 40 одиниць закупівельною вартістю 6000 грош. од. Згідно прийнятого закону, на кожному автомобілі мають бути встановлені фільтри для вихлопних газів). Це вимагатиме додаткових витрат в сумі 2200 грош. од. на кожную одиницю запасів). Ціна продажу залишиться на рівні 7500 грош. од. Який збиток від знецінення запасів і вартість залишку?

Питання для повторення

1. Яка сфера застосування МСБО 16 "Основні засоби"? На які основні засоби дія цього стандарту не поширюється?
2. Які критерії визнання активом об'єкта основних засобів?
3. Які витрати включаються до первісної вартості придбаного об'єкта?
4. У чому полягає особливість первісної оцінки об'єкта основних засобів, отриманого в результаті операції обміну активами?
5. Які особливості первісної оцінки об'єктів, зобов'язання по яких визначені загальною сумою (паушальна покупка)?
6. Які моделі оцінки після первісного визнання передбачає МСБО 16 "Основні засоби"?
7. Які методи амортизації передбачені стандартом? Що впливає на вибір методу амортизації основних засобів?
8. Якщо призупиняється активне використання об'єкта, чи припиняють його амортизувати?
9. Як впливає зміна ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів на амортизаційні відрахування?
10. В яких випадках амортизація дорівнює нулю?

11. Яка інформація про основні засоби повинна розкриватися у фінансовій звітності?
12. Якими стандартами регулюються питання обліку нематеріальних активів?
13. Які умови визнання нематеріальних активів?
14. З чого складається первісна вартість нематеріального активу, отриманого окремо від інших активів?
15. Яка первісна оцінка нематеріального активу, отриманого при об'єднанні бізнесу?
16. Як оцінюють нематеріальні активи, створені підприємством? Які особливості оцінки веб-сайту, створеного підприємством?
17. Що означає зменшення корисності нематеріального активу?
18. Як визначається фінансовий результат від вибутті об'єктів нематеріальних активів?
19. Якими методами амортизується вартість нематеріального активу?
20. Яка сфера застосування МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність"? На які активи він не поширюється?
21. Яким критерієм класифікації повинні відповідати активи, щоб їх можна було віднести до непоточних активів для продажу згідно з МСФЗ 5?
22. Чи слід класифікувати непоточні активи, яких збираються позбутися, як непоточні активи для продажу?
23. Якщо непоточний актив тимчасово виведений з експлуатації, чи можна його віднести до непоточних активів для продажу згідно з МСФЗ 5?
24. Що таке ліквідаційна група?
25. За якою оцінкою слід відображати непоточні активи для продажу у фінансовій звітності?
26. Якщо актив більше не входить до ліквідаційної групи для продажу, то як його слід оцінювати?
27. Чи амортизуються непоточні активи для продажу?
28. Що таке припинена діяльність?
29. Яку інформацію про непоточні активи для продажу і припинену діяльність слід розкривати у фінансовій звітності?
30. Яка сфера застосування МСБО 17 "Оренда"?
31. Як визначити вартість об'єкта оренди на початок строку оренди?
32. З чого складається орендна плата при фінансовій та операційній оренді?
33. Що таке мінімальні орендні платежі?
34. Якщо оренда охоплює землю і споруди, то як розподіляються мінімальні орендні платежі?
35. Хто і відповідно до якого терміну нараховує амортизацію активу при різних видах оренди?
36. Що таке гарантована ліквідаційна вартість? Що таке негарантована ліквідаційна вартість?
37. Чи слід переглядати ліквідаційну вартість, якщо вона не гарантована?

38. Що таке непередбачена орендна плата?
39. Як визначити дохід від продажу активу з наступним його отриманням у фінансову оренду?
40. Яка інформація про орендні операції підлягає розкриттю у фінансовій звітності орендаря?
41. Яка інформація про орендні операції підлягає розкриттю у фінансовій звітності орендодавця?
42. Яка сфера застосування МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість"? Які питання, що стосуються інвестиційної нерухомості, не розглядаються в цьому стандарті?
43. Що таке інвестиційна нерухомість?
44. У якому випадку інвестиційну нерухомість слід визнавати активом?
45. Як оцінюють інвестиційну нерухомість при первісному визнанні?
46. Як слід оцінювати інвестиційну нерухомість після її визнання?
47. Коли слід припинити визнання інвестиційної нерухомості в якості активу?
48. Яку загальну інформацію про інвестиційну нерухомість слід розкривати у фінансовій звітності?
49. Що таке знецінення активу? Як визначають збиток від знецінення активу?
50. Що є основою для оцінки майбутніх грошових потоків, що очікуються від активу?
51. Який порядок визнання збитку від знецінення активу?
52. Що таке корпоративні активи? Як їх враховують при проведенні тестування одиниці, що генерує грошові потоки, на предмет знецінення?
53. Яку інформацію і в якому розрізі слід розкривати відносно знецінення активів або одиниць, що генерують грошові потоки?
54. На які запаси не поширюється дія МСБО 2 "Запаси"?
55. Що відноситься до запасів? За яких умов запаси визнаються активами?
56. В яких випадках запаси визнаються витратами періоду?
57. Що включають до витрат на придбання запасів?
58. Що включають витрати на переробку запасів? Які витрати не включають до собівартості виготовлених запасів, а відносять на витрати періоду?
59. Що таке змінні виробничі накладні витрати?
60. Які затрати відносять до постійних виробничих накладних витрат?
61. Як визначають величину постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва? Як вони впливають на фінансову звітність?
62. Як визначаються нерозподілені виробничі накладні витрати? Як вони списуються?
63. Які методи оцінки запасів застосовуються при їх вибутті?
64. Чи можна використовувати різні методи оцінки для різних видів запасів?
65. Яка інформація про запаси підлягає розкриттю у фінансовій звітності?

ТЕМА 4. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І АКТИВИ. ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ
ТА ПРОГРАМИ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

4.1. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І АКТИВИ
(МСБО 37)

Порядок визнання, оцінки та розкриття забезпечень, а також зображення непередбачених зобов'язань і активів визначає МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи".

Сферу застосування МСБО 37 подано на рис. 4.1.

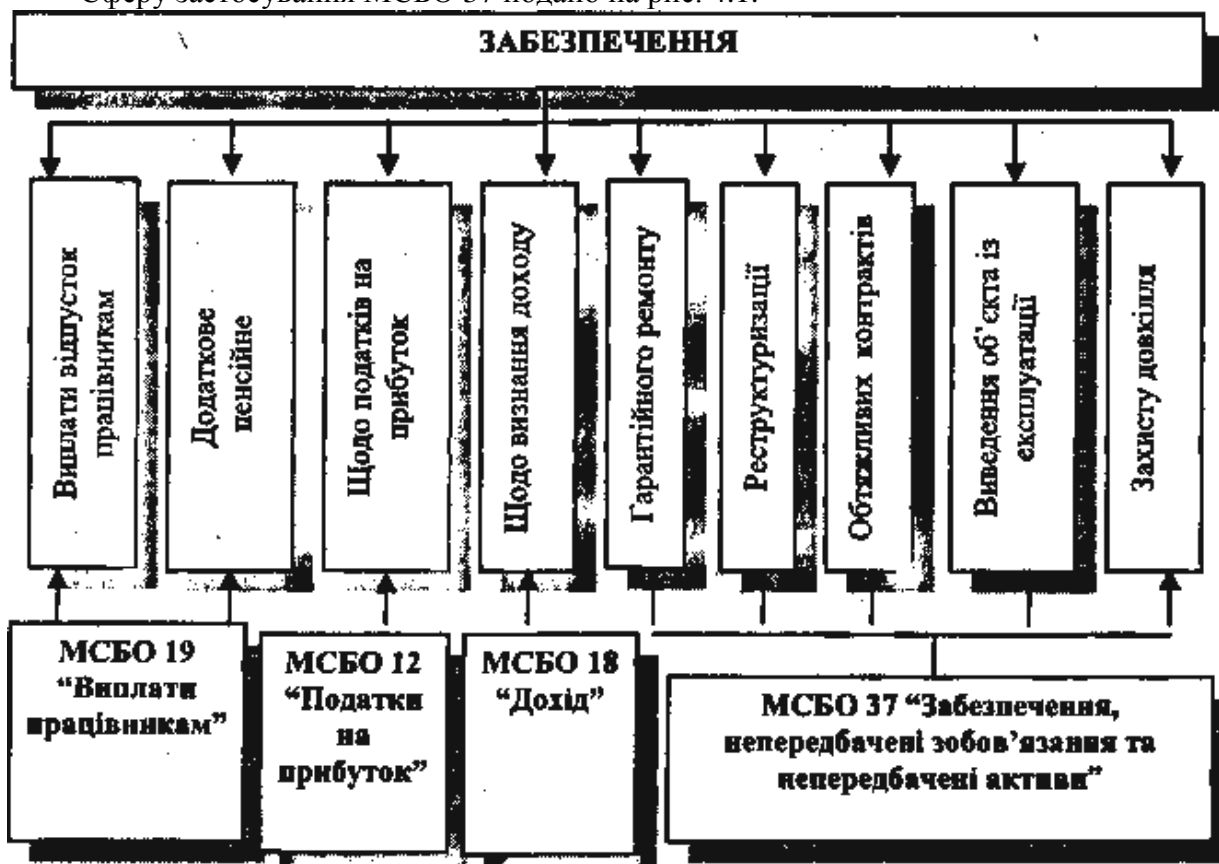


Рис. 4.1. Сфера застосування МСФЗ щодо забезпечень
Забезпечення - це зобов'язання з невизначеним терміном або сумою. Забезпечення слід визнавати, якщо:

- 1) підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події;
- 2) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості;
- 3) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Згідно з "Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів", зобов'язання виникають у результаті минулих подій. Теперішня заборгованість не може виникнути в результаті майбутніх подій, таких як майбутній продаж або укладання угоди. Подія, яка створює юридичне або конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що підприємство не має реальної альтернативи погашення теперішньої заборгованості, називається подією, що створює зобов'язання.

Підприємство не має реальної альтернативи погашення заборгованості, створеної подією, лише коли: - погашення заборгованості може бути примусово забезпечене в

судовому порядку; - у разі конструктивного зобов'язання подія (яка може бути дією

підприємства) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що підприємство погасить заборгованість.

У надзвичайних випадках, коли немає можливості зробити попередню достовірну оцінку зобов'язання, таке зобов'язання не визнається у звіті про фінансове становище (балансі), а розкривається як непередбачене зобов'язання.

Якщо усі зазначені критерії не виконуються, забезпечення не визнається. Зокрема, не відповідають визначенню забезпечення:

- майбутні операційні збитки;
- непередбачені зобов'язання.

Хоча забезпечення у загальному сенсі є непередбаченими, оскільки вони не визначені за терміном або сумою, МСБО 37 виокремлює забезпечення від непередбачених зобов'язань.

Непередбачені зобов'язання не визнають як зобов'язання у звіті про фінансове становище (балансі), оскільки вони є:

- можливим зобов'язанням (ще слід підтвердити, чи має підприємство теперішню заборгованість), яке могло б спричинити вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди;
- теперішньою заборгованістю, яка не відповідає критеріям визнання (або неможливо, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, або не можна достатньо достовірно оцінити суму зобов'язання). Юридичне зобов'язання - це зобов'язання, яке виникає внаслідок:
 - контракту (його явних чи неявних умов);
 - законодавства;
 - іншої дії закону.

Прикладами юридичних зобов'язань є зобов'язання щодо:

- 1) ремонту або заміни дефектної продукції, коли підприємство гарантує здійснення такого ремонту або заміну за умовами контракту про реалізацію;
- 2) здійснення компенсаційних виплат при звільненні по закінченню дії угод із службовцями;

3) очищення забрудненої ділянки, якщо закон вимагає таких дій.

Конструктивне зобов'язання - це зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли:

- підприємство вказало іншим сторонам, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою;
- як наслідок підприємство створило в інших сторін обгрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Приклади конструктивних зобов'язань включають:

- політику повернення вартості, сплаченої за повернені товари, продукцію;
- публічне проголошення, конкретний план закриття підприємства або іншого учасника господарської діяльності;
- політику охорони довкілля.

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

Приклад 4.1.

Підприємство виготовляє і продає аудіоапаратуру. Собівартість музичного центру - 1500 грош. од. Ціна продажу - 2500 грош. од. Кожний музичний центр продається з гарантією, яка передбачає його повну заміну у випадку несправності на протязі 1,5 років з дня продажу. З попереднього досвіду відомо, що 5 % музичних центрів повертаються з рекламаціями. В поточному місяці було продано 23000 музичних центрів і 1058 було замшево по гарантії.

Необхідно:

- Здійснити оцінку забезпечення гарантійних зобов'язань.
- Відобразити утворення і використання забезпечення в бухгалтерському обліку.

Розв'язок.

Оцінка забезпечення: $2500 \text{ грош. од.} * 23000 \text{ шт.} * 5 \% = 2875000 \text{ грош. од.}$ *Створення забезпечення на суму 2875000 грош. од.:*

Дт "Інші витрати" (звіт про прибуток або збиток)

Кт "Забезпечення гарантійних виплат" (звіт про фінансове становище (баланс))

Використання забезпечення: $1058 \text{ шт.} * 1500 \text{ грош. од.} = 1587000 \text{ грош. од.}$

Дт "Забезпечення гарантійних виплат" (звіт про прибуток або збиток)

Кт "Готова продукція" (звіт про фінансове становище (баланс))

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

- попереднього досвіду подібних операцій;
- висновків незалежних експертів (юристів, екологів тощо);
- додаткових свідчень, які є наслідком подій після дати балансу. Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід:
- враховувати усі ризики та невизначеності;
- дисконтувати очікувані витрати, якщо вплив вартості грошей у часі є суттєвим;
- враховувати очікувані майбутні події;
- не враховувати прибуток від очікуваного вибуття активів;
- враховувати суму компенсації від третіх сторін.

При цьому слід пам'ятати, що забезпечення визначається у валовій сумі, тобто до сплати податку на прибуток. Податкові наслідки оцінки та зміни забезпечення визначаються згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".

Очікувана вартість - це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою їх ймовірності. Очікувану вартість обчислюють за формулою:

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i P_i, \quad (4.1)$$

де \bar{A} - очікувана вартість;

A_i — значення змінної величини для певної події (i); P_i - ймовірність певної події (i).

Майбутні події можуть також впливати на суму, необхідну для погашення заборгованості. Наприклад, сума забезпечення відображає:

- обґрунтоване очікування технології, яка буде доступною під час понесення витрат;
- очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікуваної витрати на застосування існуючої технології до більшої чи комплекснішої операції, ніж виконувана раніше;
- вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що законодавство напевно набере чинності.

У разі визнання компенсації, очікуваної від третіх сторін:

- витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити у звіті про прибуток або збиток за вирахуванням суми, визнаної для компенсації;
- забезпечення слід визнавати як зобов'язання в звіті про фінансове становище (балансі), компенсацію слід визнавати як окремий актив.

Обтяжливий контракт - це контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від

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

Приклад 4.2.

Завод шампанських вин має договір, підписаний рік назад, на оренду штольні строком на 5 років без права дострокового розірвання. Штольня завдяки постійності температури використовувалась для зберігання і виробництва виноматеріалів. Плата за оренду складає 1200000 грош. од. на рік. Зміна технології і скорочення виробництва певного асортименту виноматеріалів зробило недоцільним використання штольні. Витрати на демонтаж і переміщення обладнання складуть 300000 грош. од. На строк оренди, що залишився, - 4 роки - штольня може бути здана в суборенду з доходом від неї у розмірі 700000 грош. од. на рік.

Необхідно:

Визначити, чи є договір на оренду обтяжливим контрактом?

Якщо так, то в якому розмірі має бути створено забезпечення витрат у зв'язку з обтяжливим контрактом?

Розв'язок.

1. Контракт є обтяжливим, оскільки:

- є нерозірваним;
- витрати по контракту 5100000 грош. од. (1200000 грош. од. * 4 + 300000 грош. од.) перевищують економічні вигоди 2800000 грош. од. (700000 грош. од. * 4).

2. Слід створити забезпечення витрат по обтяжливому контракту в сумі 2300000 грош. од. (5100000 грош. од. - 2800000 грош. од.).

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

Прикладами подій, які відповідають визначенню реструктуризації, є:

- продаж або припинення певного виду діяльності;
- закриття відділень у країні (чи регіоні);
- переміщення видів діяльності з однієї країни (регіону) до іншої;
- зміни в структурі управління, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління;
- основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності підприємства.

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

Таке забезпечення є швидше конструктивним зобов'язанням, ніж юридичним. Конструктивне зобов'язання здійснити реструктуризацію виникає лише за умови, якщо підприємство:

а) має докладний офіційний план підприємства реструктуризації, в якому принаймні зазначено:

- діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
- основні місця розташування, на які він впливає;
- місце розташування, функцію та приблизну кількість працівників, яким компенсуватиметься припинення їхніх послуг;
- видатки, які здійснюватимуться;
- час упровадження плану;

б) викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого впливає план, що воно здійснюватиметься реструктуризацію, починаючи впроваджувати план або повідомляючи його основні особливості тим, на кого він впливає.

Згідно з МСБО 37 *непередбачене зобов'язання* - це:

- можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться, тільки якщо відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством;
- теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки: а) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання; б) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Непередбачений актив - це можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством. *Непередбачений актив* не є активом і, отже, не визнається як актив у звіті про фінансове становище (балансі).

Зрідка розкриття всієї або окремої інформації, яка передбачена МСБО 37, може завдавати значної шкоди підприємству в суперечці з іншими сторонами щодо основної сутності забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу.

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ (МСБО 19)

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

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

1. Виплати теперішнім працівникам: а) короткострокові:

- зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- оплачувані щорічні відпустки та лікарняні;

- участь у прибутку та премії;
- негрошові виплати;
- б) довгострокові:
 - відпустка за вислугу років або академічні відпустки;
 - з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки в прибутку, премій;*
 - відстрочені компенсації;*
- в) виплати при звільненні;
- г) компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства.

2. Виплати колишнім працівникам:

- а) пенсії
- б) інші виплати по закінченні трудової діяльності
- в) страхування життя по закінченні трудової діяльності
- г) медичне страхування по закінченні трудової діяльності

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

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

Активи програми складаються:

- 1) з активів, утримуваних фондом для довгострокових виплат працівникам;
- 2) страхових полісів, що відповідають певним умовам.

Активи, утримувані фондом для довгострокових виплат працівникам, - це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених підприємством, що звітує), які;

- 1) утримуються господарською одиницею (фондом), юридично відокремленою від підприємства, що звітує, та яка існує виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;
- 2) 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:

- залишків активів фонду не буде достатньо для виконання відповідних зобов'язань програми або підприємства, що звітує; або
- активи не повертають підприємству, що звітує, для надання йому компенсації за вже здійснені виплати працівникам.

Вартість поточних послуг - це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

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.

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.

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).

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

Таблиця 4.1. Оцінка елементів фінансового звіту

Елемент фінансового звіту	Оцінка
Зобов'язання (нараховані витрати)	Не дисконтована 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

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.

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.

Підприємству слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням 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.

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.

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.

Виплати по закінченні трудової діяльності:

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

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

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.

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).

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.

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.

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.

Приклад 4.3.

Відповідно до програми пенсійного забезпечення, 10% витрат на заробітну плату слід нараховувати на пенсійне забезпечення існуючого управлінського персоналу. В 2009 р. витрати на зарплату становили 3 млн. грн. На кінець 2009 р. сплачено 0,2 млн. грн. Решту суми буде сплачено у лютому 2010 р.

Визначте залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 2009 р. відповідно до МСБО 19.

Розв'язок.

0,3 млн. грн. (10% від 3 млн. грн.) слід витратити у 2009 р. На звітну дату 0,1 млн. грн. (несплачену суму) слід відобразити як поточне зобов'язання.

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.

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.

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.

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.

Актуарні припущення охоплюють: 1) фінансові припущення:

- ставки дисконту для застосування;
- очікувана норма прибутку від активів програми;
- майбутні рівні заробітної плати та виплат (з врахуванням вищого управлінського персоналу, просування по службі та інфляції);

- майбутні рівні збільшення витрат на медичне обслуговування (не лише внаслідок інфляції, але також пов'язані з кількістю заяв на медичне обслуговування та кількістю заяв з врахуванням очікувань щодо збільшення середньої тривалості життя).

2) демографічні припущення:

- щодо смертності як під час трудової діяльності, так і після її завершення;
- показників плинності кадрів, передчасного виходу на пенсію;
- кількості заяв до програм медичного обслуговування колишніх працівників;
- тощо.

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.

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.

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 плинності 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 плинності 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.

Негайне визнання актуарних прибутків та збитків у Звіті про прибуток або збиток призведе до викривлення прибутку за період, тому РМСБО прийняла альтернативний підхід.

Приклад 4.4.

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 2010 р. до 2014 р. 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 2010 р. заробітна плата дорівнює €10000;
- г) застосовується ставка дисконту 10 % на рік.

Роз'язок

Якщо у 2010 р. зарплата працівника дорівнює €10000, очікується, що у 2014 р. вона буде дорівнювати €13605. 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 2010 р. до 2014 р. і те, що працівники закінчать свою діяльність наприкінці 2014 р., розрахунки будуть такими:

Майбутні вигоди, пов'язані з:	2010	2011	2012	2013	2014
	€	€	€	€	€
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 2011 р.

	2010	2011	2012	2013	2014
	€	€	€	€	€
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.

Спочатку будь-які актуарні прибутки або збитки не визнаються, тобто, вираховуються з відповідного активу чи зобов'язання, які визнаються у звіті про фінансове становище (балансі), а не у звіті про прибуток або збиток чи/або в забезпеченнях.

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 прибуток або збиток.

Визнана сума - це:

Чисті актуарні прибутки або збитки, перенесені на майбутній період за межами 10% коридору (4.2)

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.

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 прибуток або збиток, або у звіті про фінансове становище (балансі).

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

1) гарантовані виплати (відображаються спочатку в звіті про фінансове становище (балансі) та визнаються в звіті про прибуток або збиток протягом періоду, поки виплати не стануть гарантованими);

2) негарантовані виплати (відображаються як витрати у звіті про прибуток або збиток).

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

Приклад 4.5.

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 2013 р. "Уоткінс" збільшує пенсії до 2,5% кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг, починаючи з 1 січня 2009 р.

На дату збільшення теперішньої вартість додаткових виплат з 1 січня 2009 р. до 1 січня 2013 р. є такою:

млн. €

Працівники з більше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 2013р. 300

Працівники з менше як п'ятирічним стажем роботи на 1 січня 2013 р. 240

(середній період до настання моменту гарантування — три роки) 540

Розв'язок. 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 2013 р.

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.

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 прибуток або збиток)

Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (звіт про фінансове становище (баланс)).

Очікуваний прибуток від активів програми:

Дт Активи програми (звіт про фінансове становище (баланс))

Кт Очікуваний прибуток (ставка доходу у % x активи за програмою з визначеними виплатами, перенесені з попереднього періоду) (звіт про прибуток або збиток)

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

Вартість поточних послуг:

Дт Вартість поточних послуг (звіт про прибуток або збиток)

Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (звіт про фінансове становище (баланс))

Внески:

Дт Активи програми з визначеними виплатами (звіт про фінансове становище (баланс))

Кт Грошові кошти підприємства

Виплати:

Дт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (звіт про фінансове становище (баланс))

Кт Активи програми (звіт про фінансове становище (баланс))

Вартість раніше наданих послуг:

Дт Вартість раніше наданих послуг (щодо колишніх працівників) (звіт про прибуток або збиток)

Дт Невизнана (тобто відстрочена) вартість раніше наданих послуг (звіт про фінансове становище (баланс))

Кт Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеними виплатами (звіт про фінансове становище (баланс))

Амортизуйте відстрочені витрати за раніше наданими послугами до звіту про прибуток або збиток 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 прибуток або збиток

протягом середніх строків трудової діяльності, які залишилися до виходу на пенсію працівників-учасників програми:

- а) обчисліть актуарні прибутки/збитки, перенесені з минулого періоду на поточний, застосовуючи пробний звіт про фінансове становище (баланс);
- б) забезпечте розкриття інформації згідно з МСБО 19.

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 звіті про фінансове становище (балансі);
- г) суми, включені до справедливої вартості активів програми;
- г) узгодження, яке показує зміни за період розміру чистого зобов'язання (або активу), визнаного в звіті про фінансове становище (балансі);
- д) загальні витрати, визнані у звіті про прибуток або збиток, зазначаючи статті звіту про прибуток або збиток, 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 звітну дату (ставку дисконту та інші).

Приклад 4.6.

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 2009 р. €1млн.
 Ринкова вартість активів програми на початок 2009 р. €1млн.
 Суттєвими є такі показники.

	2009 р. 2010 р. 2011 р.			
	€'000	€'000	€'000	
Витрати на поточні послуги		140	150	150
Сплачені виплати		120	140	150
Внески підприємства		ПО	120	120
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року		1200	1600	1700
Ринкова вартість активів програми на кінець року		1250	1450	1610

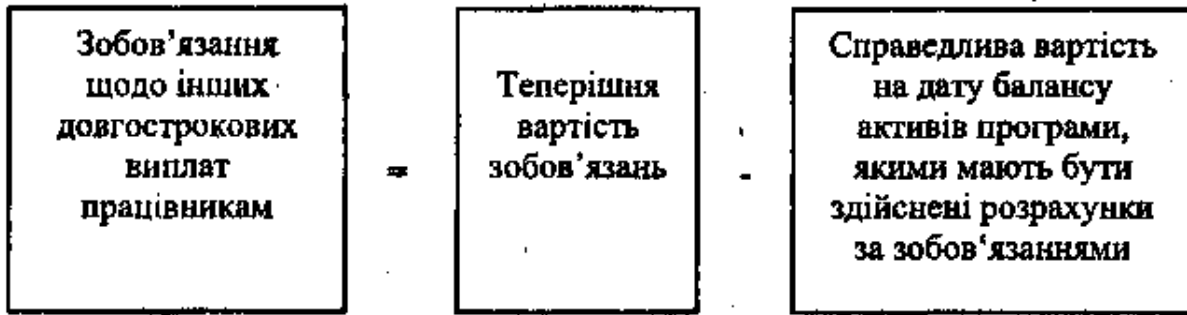
Покажіть, як підприємству, що звітує, слід обліковувати таку програму звизначеною виплатою у роках 2009, 2010 та 2011.

Розв'язок

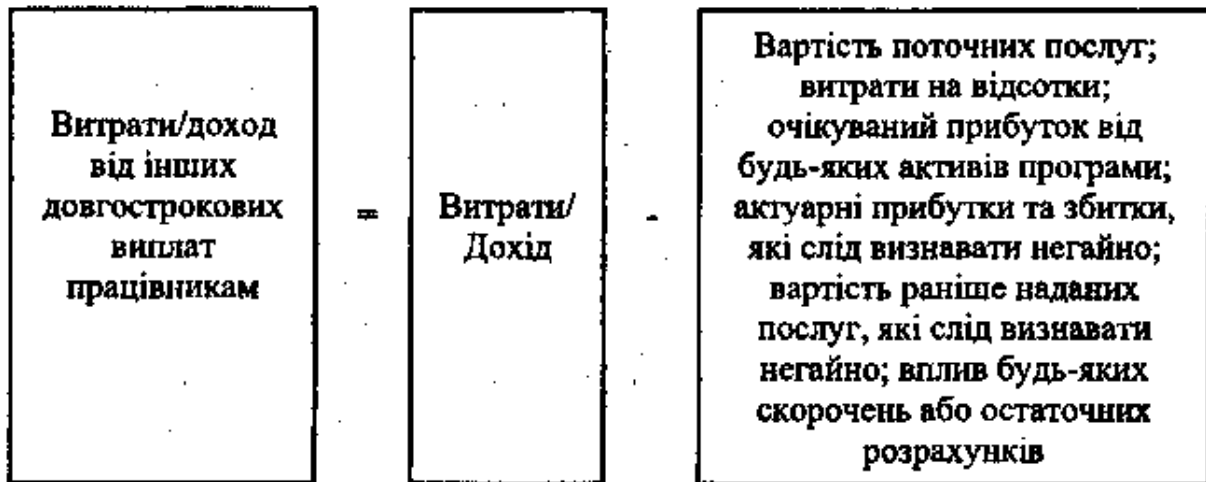
Актуарний прибуток або збиток відображений в розрахунках як цифра залишку:

Теперішня вартість зобов'язання	2009	2010	2011
	€'000	€'000	€'000
Теперішня вартість зобов'язання на початок року	1000	1200	1600
Витрати на відсотки (10%)	100	120	160
Собівартість поточних послуг	140	150	150
Сйлачені компенсації	(120)	(140)	(150)
Актуарні (прибутки)/збитки від зобов'язання: цифра залишку	80	270	(60)
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	1200	1600	1700
Ринкова вартість активів програми	2009 €000	2010 €000	2011 €000
Ринкова вартість активів програми на початок року	1000	1250	1450
Очікуваний прибуток від активів програми (12%)	120	150	174
Внески	ПО	120	120
Сплачені компенсації	(120)	(140)	(150)
Актуарний прибуток/(збиток) від активів програми: балансуєча цифра	140	70	16
Рикова вартість активів програми на кінець року	1250	1450	1610
<p>10% коридор</p> <p>Наступним кроком є визначення, чи перевищують актуарні прибутки або збитки межу 10% коридору. 10% межа є однією з більших оцінок:</p> <p>а) 10%) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на цю дату (до вирахування активів програми);</p> <p>б) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.</p>			

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



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



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.

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

- а) звільнити працівника чи групу працівників до встановленої дати виходу на пенсію; або
- б) надати виплати при звільненні внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

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

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

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

4.3. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ПРОГРАМ ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ (МСБО 26)

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

Програми пенсійного забезпечення можуть бути:

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

Такі змішані програми розглядаються як програми з визначеною виплатою.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- звіт про чисті активи, наявні для виплат;
- звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;
- узагальнення важливих положень облікової політики;
- опис програми пенсійного забезпечення та впливу будь-яких змін у програмі впродовж звітного періоду;
- опис політики фінансування.

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинен містити:

1) звіт, у якому міститься інформація про чисті активи, наявні для виплат, актуарну теперішню вартість обіцяної пенсії (з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат), кінцевий надлишок чи нестачу (табл. 4.);

Таблиця 4.2. Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою Звіт про чисті активи, наявні для виплат на 31 грудня 2009 року

тыс. дол.

Стаття	Сума
1. Звіт про чисті активи, наявні для виплат Активи	
<i>Інвестиції зас справедливою вартістю</i>	
Урядові цінні папери підприємств-резидентів	50000
Муниципальні облігації підприємств-резидентів	30000
Інструменти капіталу підприємств-резидентів	30000
Інструменти капіталу підприємств-нерезидентів	30000
Боргові цінні папери підприємств-резидентів	20000
Корпоративні облігації підприємств-нерезидентів	20000
Інші	10000
Разом інвестиції	190000
<i>Дебіторська заборгованість</i>	
Суми, що належать отриманню від брокерів від продажу цінних паперів	150000
Нараховані відсотки	50000
Дивіденди, що підлягають отриманню	20000
Разом дебіторська заборгованість	220000
Грошові кошти	50000
Разом активи	460000
<i>Зобов'язання</i>	
<i>Кредиторська заборгованість</i>	
Суми, що належить сплатити брокерам на придбання цінних паперів	100000
Виплати, що належать до сплати учасникам, - нараховані та несплачені	110000
Разом кредиторська заборгованість	210000
Нараховані витрати	110000
Разом зобов'язання	320000
Чисті активи, наявні для виплат	140000
2. Актуарна теперішня вартість накопичених програмних виплат	
Гарантовані виплати	100000
Негарантовані виплати	20000
Разом	120000
3. Перевищення чистих активів, наявних для виплат над актуарною теперішньою вартістю накопичених програмних виплат	20000

2) звіт про чисті активи, наявні для виплат, разом з приміткою, де розкривається актуарна теперішня вартість обіцяної пенсії (з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат) або посилання на цю інформацію у звіті актуарія, що додається.

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

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

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

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

Виплати за програмою пенсійного забезпечення можуть бути гарантованими або негарантованими.

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

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

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

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинен також містити:

- виклад суттєвих аспектів облікової політики, включаючи метод, використаний для розрахунку актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій;
- опис програми та впливу будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду;
- дату актуарної оцінки, якщо вона не була підготовлена на дату звіту;
- опис суттєвих актуарних припущень;
- вплив будь-яких змін в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.

Тести

1. Компанія пред'явила судовий позов постачальнику за порушення строків поставки. На думку експертів, позов, ймовірно, буде задоволений, і компанія отримає суму позову, що дорівнює 850 тис. грош. од., і, крім того, покриття судових витрат. Очікуване надходження грошових коштів має бути відображено як:

- а) зменшення створеного забезпечення;
- б) дебіторська заборгованість у фінансовому балансі;
- в) доходи майбутніх періодів у фінансовому балансі;
- г) умовний актив у примітках до фінансової звітності.

2. На раді директорів великої торгової компанії обговорювалося питання про можливе переміщення бізнесу в інший регіон. Рішення про реструктуризацію на раді було прийнято більшістю голосів. У зв'язку з цим:

- а) слід створити забезпечення на покриття витрат по реструктуризації;
- б) не слід створювати забезпечення на покриття витрат по реструктуризації;
- в) слід розкрити інформацію про можливі витрати по реструктуризації в примітках до фінансової звітності;
- г) створення забезпечення на покриття витрат по реструктуризації залежить від рішення ради директорів про його створення.

3. Забезпечення повинні визнаватися компанією у фінансовій звітності, якщо дотримуються наступні умови:

- а) компанія має зобов'язання, яке виникло в результаті минулої події, і його величина може бути визначена з високим рівнем точності;
- б) існує висока ймовірність того, що погашення зобов'язання призведе до зменшення економічних вигод;

- в) забезпечення відображається тільки в примітках до бухгалтерської звітності;
 - г) дотримуються одночасно умови, вказані в пунктах "а" і "б".
4. Компанія прийняла рішення про встановлення обладнання для очищення виробничих стоків, які скидають у найближчу водойму. Визначена величина можливих витрат, які понесе компанія у зв'язку з модернізацією очисних споруд. Вибрати правильне твердження:
- а) компанія в будь-якому випадку повинна сформувавши забезпечення на покриття витрат на реконструкцію;
 - б) компанія відобразить витрати на реконструкцію очисних споруд тільки в момент, коли вони будуть понесені;
 - в) забезпечення витрат створювати не потрібно, але слід розкрити інформацію в примітках до фінансової звітності;
 - г) вирішення питання про створення забезпечення буде залежати від прогнозованої суми витрат.
5. У результаті реалізації прийнятої програми з реконструкції компанії буде продано обладнання, що стало непотрібним. Доходи від продажу обладнання будуть:
- а) враховуватися при визначенні величини створеного забезпечення на реструктуризацію;
 - б) відображені тільки при їх отриманні;
 - в) відображені як доходи майбутніх періодів у балансі;
 - г) відображені як дебіторська заборгованість з продажів і дохід від інвестиційної діяльності.
6. Згідно підписаного договору, після закінчення терміну експлуатації свердловина має бути виведена з експлуатації і законсервована. Як відобразити витрати на виведення і консервацію свердловини?
- а) Дт "Інші витрати" Кт активів і зобов'язань;
Дт "Інші витрати" Кт "Забезпечення";
 - б) Дт "Забезпечення" Кт активів і зобов'язань;
Дт "Капітальні інвестиції" Кт "Забезпечення";
 - в) Дт "Забезпечення" Кт активів і зобов'язань;
Дт "Основні засоби" Кт "Капітальні інвестиції";
 - г) Дт "Капітальні інвестиції" Кт активів і зобов'язань;
 - д) Дт "Основні засоби" Кт "Капітальні інвестиції".
7. Яка оцінка забезпечення обтяжливого контракту?
- а) собівартість його виконання;
 - б) витрати в зв'язку з неможливістю його виконати;

- в) витрати на погашення зобов'язань за мінусом економічних вигод, які очікується отримати;
 - г) найменша з двох оцінок, наведених у пунктах "а" і "б".
8. Виплати працівникам регулюються:
- а) МСБО 26;
 - б) МСБО 19;
 - в) МСБО 20;
 - г) МСБО 37.
9. До короткострокових виплат теперішнім працівникам не відносяться:
- а) зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
 - б) оплачувані щорічні відпустки та лікарняні;
 - в) участь у прибутку та премії;
 - г) відпустка за вислугу років або академічні відпустки.
10. До довгострокових виплат теперішнім працівникам відносяться:
- а) відпустка за вислугу років або академічні відпустки;
 - б) з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
 - в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
 - г) всі відповіді вірні.
11. Згідно з програмами з визначеним внеском актуарний та інвестиційний ризик несе:
- а) працівник;
 - б) підприємство;
 - в) держава;
 - г) пенсійний фонд.
12. За програмами з визначеною виплатою актуарний та інвестиційний ризик несе:
- а) працівник;
 - б) підприємство;
 - в) держава;
 - г) пенсійний фонд.
13. Актуарні припущення охоплюють наступні фінансові припущення:
- а) ставки дисконту для застосування;
 - б) очікувана норма прибутку від активів програми;
 - в) майбутні рівні заробітної плати та виплат (з врахуванням вищогоуправлінського персоналу, просування по службі та інфляції);
 - г) всі відповіді вірні.

- 14.АктUARні припущення охоплюють такі демографічні припущення:
- а) майбутні рівні заробітної плати та виплат (з врахуванням вищого управлінського персоналу, просування по службі та інфляції);
 - б) майбутні рівні збільшення витрат на медичне обслуговування (не лише внаслідок інфляції, але також пов'язані з кількістю заяв на медичне обслуговування та кількістю заяв з врахуванням очікувань щодо збільшення середньої тривалості життя).
 - в) кількості заяв до програм медичного обслуговування колишніх працівників;
 - г) немає правильної відповіді.
- 15.Програми пенсійного забезпечення можуть бути:
- а)з визначеним внеском; б)з визначеною виплатою;
 - в) мати характеристики обох типів;
 - г)всі відповіді вірні.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Визначити, яка величина забезпечення на реструктуризацію для підприємства, яке вирішило скоротити сегмент бізнесу, розробило план скорочення, повідомило всіх зацікавлених осіб і планує понести наступні витрати:

- компенсація персоналу в зв'язку зі звільненням - 30000 грош. од.;
- переміщення звільненого в зв'язку з реструктуризацією персоналу в інший регіон - 8000 грош. од.;
- витрати на дослідження можливості продажу непотрібного після реструктуризації обладнання - 2000 грош. од.;
- витрати на перепідготовку персоналу, звільненого в зв'язку з реструктуризацією, - 4000 грош. од.;
- компенсація покупцям за несвоєчасне розірвання договорів - 30000 грош. од.

Ситуація 2.

У грудні поточного року у компанії виникло зобов'язання, яке підлягає погашенню тільки через три роки. Його сума чітко визначена і дорівнює 3000000 грош. од. Компанія створила забезпечення для покриття зобов'язання. Для цієї ситуації керівництво вважає прийнятною ставку дисконту на рівні 15 %.

Які фінансові витрати очікуються в наступному році в зв'язку зі зміною оцінки забезпечення через фактор часу?

Ситуація 3.

Автомобільний завод здійснив випуск нової марки автомобілів. Була продана перша дослідна партія. В процесі додатково проведеного випробування виявлено серйозний дефект в стерновому керуванні. Всім покупцям було запропоновано повернути автомобілі для безкоштовного усунення дефекту. Витрати на усунення згідно прогнозу складуть 300000 грош. од. Частина кермового механізму, як комплектуюча деталь, постачається ззовні. Постачальник визнав рекламачію, погодився відшкодувати вартість неякісних поставок, яка складе 100000 грош. од.

Яка оцінка забезпечення?

Ситуація 4.

Компанія "Electrostrategy" повинна усунути серйозну аварію електронного обладнання на важливій ділянці підприємства, яке вона збудувала для споживачів. Якщо обладнання буде відремontоване з першої спроби, вартість ремонту ймовірно складе €800. Якщо буде потрібна друга спроба, вартість ремонту ймовірно складе лише €400, оскільки велику частину дослідної роботи вже зроблено. Однак, якщо буде потрібна третя спроба, вартість ремонту ймовірно складе €1,400, оскільки буде потрібна заміна усіх частин.

На основі минулого досвіду зроблено оцінку, згідно з якою ймовірність відремontувати обладнання з першої спроби складає 70%. Існує 90% ймовірність того, що обладнання може бути відремontоване упродовж двох спроб і, фактично, упевненість у тому, що знадобиться не більше трьох спроб для того, щоб досягти успішного результату.

Треба оцінити очікувану вартість, яка може бути забезпечена.

Ситуація 5.

Компанія "Oily" експлуатує бурову платформу у Каспійському морі. З 1 січня 2009 року вона почала використовувати новий метод буріння, який є більш ефективним, і передбачає використовувати цей метод упродовж 10 років, доки не буде вичерпано увесь запас нафти. Однак дослідження свідчить про те, що існує ризик витікання значного обсягу нафти у море. Ймовірність витікання у будь-який час 12-місячного періоду складає 20%. Вартість його очищення коливатиметься у межах €30 млн. - €100 млн., залежно від обсягу витікання.

Як компанія "Oily" має відобразити цю інформацію у своїй звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2009 року?

Ситуація 6.

Компанія займається видобутком руди. На початку 2007 р. був розпочатий видобуток на новому родовищі. Планується добути 6,5 млн. тонн руди за 4 подальших роки (1 млн. т. в 1 2 млн.т. у другий і третій і 1,5 млн.т в останній рік) після чого в компанії зобов'язання привести в належний стан територію, за попередніми оцінками витрати на відновлення території складуть \$ 600 тис. Для видобутку було придбано устаткування вартістю \$ 30 млн. В кінці періоду видобутку очікується, що витрати на виведення експлуатації складуть \$ 5 млн. Ставка дисконтування складає для компанії 15%.

Визначити, яким чином дана подія буде відображена у фінансовій звітності підприємства на кінець 2007-2009 р.

Ситуація 7.

Компанія "АСАТ" створила для своїх працівників пенсійний фонд зі встановленими виплатами. Щорічно пенсійна програма переглядається. Актuariї підприємства підготували наступну інформацію:

	2007 р.	2008 р.	2009 р.
	\$	\$	\$
Дисконтована вартість зобов'язань програми на 01.01	1700	1900	2100
Справедлива вартість активів програми на 01.01.	1700	1800	1950
Вартість поточних послуг програми	150	160	180
Перераховані до фонду внески	90	100	ПО
Виплачені з фонду засоби	80	95	70
Непризнаний актуарний збиток на 01.01	150		
Очікувана прибутковість активів	12%	11%	11%
Ставка дисконтування	10%	10%	12%
Дисконтована вартість зобов'язань програми на 31.12	1900	2100	2000
Справедлива вартість активів програми на 31.12.	1800	1950	2100

За даними підприємства оціночний термін роботи співробітників в середньому складає 10 років.

Відобразити зобов'язання і витрати підприємства за пенсійною програмою в звітності за 2007-2009 рік.

Ситуація 8.

Підприємство "Mouse" погоджується вносити 5% від загальної винагороди працівникам до програми пенсійного забезпечення кожного періоду.

Протягом року, що закінчився 31 грудня 2009 р., підприємство виплатило заробітну плату загальною сумою € 10,5 мільйонів. Премія у € 3 мільйонів, основана на доході за період, була сплачена працівникам у березні 2010 р.

Підприємство сплатило € 510000 до програми на 31 грудня 2009 р.

Слід підрахувати загальні витрати на послуги працівників та суми, які відображатимуть у звіті про фінансове становище (балансі) на 31 грудня 2009 р.

Ситуація 9.

Виплати працюючим та майбутнім працівникам за пенсійною програмою збільшуються на 2 % - 2,5 % від заробітної плати на кінець кожного року, починаючи з 01.01.2009 р. Це набуває чинності за умови 5-річного мінімального строку надання послуг.

Актuarій обчислює, що додаткове зобов'язання щодо вартості раніше наданих послуг, створене цим рішенням, дорівнює € 500000, а € 150000 з цієї суми стосується працівників, які ще не виконали умову мінімального строку надання послуг (у середньому вони відпрацювали на підприємстві 2 роки станом на 01.01.2009 р.).

Як підприємство відобразить це в звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2009 р.?

Ситуація 10.

Працівник поступає на роботу на підприємство 01.01.2009 р.; очікується, що він вийде на пенсію 31.12.2011 р. Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою підприємства передбачає пенсію з часу виходу працівника на пенсію до його смерті. Рекомендації актуаріїв полягають в тому, за очікуванням, працівник отримуватиме нараховану пенсію протягом 9 років після виходу на пенсію. Пенсійні зобов'язання, нараховані за кожний додатковий рік надання послуг, дорівнюють € 7268.

Ігноруючи ймовірність того, що працівник може залишити роботу раніше чи пізніше, обчисліть витрати, які слід навести у звіті про прибуток або збиток (вартість поточних послуг та витрати на відсотки), та зобов'язання, які слід навести у звіті про фінансове становище (балансі) протягом трьох наступних років до 31 грудня 2011 р.

Припускається, що ставка дисконту становить 10% (припустіть, що ви зробили інвестиції в облігації високої якості з низьким ризиком, які приносять 10% річних).

Питання для повторення

1. Яка сфера застосування МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи"?
2. Що таке забезпечення? Чим воно принципово відрізняється від інших зобов'язань?
3. Які види забезпечень Ви знаєте?
4. Що таке конструктивне зобов'язання? Чим воно відрізняється від юридичного зобов'язання?
5. Які умови визнання забезпечень?
6. Як первісно оцінюються забезпечення? Які фактори повинні бути враховані при первісній оцінці?
7. Як впливає ризик на величину забезпечення?
8. Чи змінюється первісна оцінка забезпечень?
9. Чи впливають події після дати балансу на оцінку забезпечень?
10. Якщо більше немає необхідності погашати зобов'язання, під яке створювалося забезпечення, як слід вчинити із забезпеченням?
11. Якими записами слід відображати створення забезпечення, зміну його оцінки на звітну дату, використання і списання?
12. Чи можна капіталізувати витрати, визнані в момент створення забезпечення?
13. Що таке реструктуризація? Наведіть приклади подій, які можуть призвести до реструктуризації.
14. За яких умов визнають забезпечення витрат на реструктуризацію?
15. У якому випадку рішенням про реструктуризацію, прийняте на звітну дату, не створює конструктивне зобов'язання?
16. У чому особливості оцінки забезпечення витрат на реструктуризацію?
17. Що таке обтяжливий контракт?
18. У яких випадках створюють забезпечення витрат по обтяжливих контрактах?
19. Що таке непередбачені зобов'язання? Як їх слід визнавати?
20. За яких умов непередбачене зобов'язання може бути визнано забезпеченням?
21. Які особливості оцінки непередбачених зобов'язань?
22. Коли (у яких випадках) розкривається інформація про непередбачені зобов'язання?
23. Що таке непередбачений актив? У яких випадках виникають непередбачені активи?
24. Які особливості оцінки непередбачених активів?
25. Що можна сказати про визнання непередбачених активів? В яких випадках слід розкривати інформацію про непередбачені активи?
26. Яка сфера застосування МСБО 19 "Виплати працівникам"?
27. На які виплати працівникам поширюється дія МСБО 19 "Виплати працівникам"?

28. Які категорії виплат працівникам Ви знаєте?
29. Що таке компенсації за відсутність?
30. За яких умов можлива достовірна оцінка зобов'язання щодо програм розподілу прибутку чи преміювання?
31. Які передбачені виплати по закінченні трудової діяльності?
32. Який метод застосовується при оцінці теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та пов'язаної з ними вартості поточних послуг?
33. Які Ви знаєте актуарні припущення?
34. З чого складається дохід від активів програми?
35. Як визначаються актуарні прибутки та збитки?
36. Яка інформація щодо програм виплат по закінченні трудової діяльності підлягає розкриттю у фінансовій звітності?
37. З чого складаються виплати працівникам при звільненні?
38. Яка сфера застосування МСБО 26 "Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення"?
39. Які види програм пенсійного забезпечення Ви знаєте?
40. Яку інформацію повинен містити звіт програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском?
41. З чого складається звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою?
42. Що таке чисті активи, наявні для виплат?
43. Що таке актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій?
44. Як визначається актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій?
45. Яка інформація щодо програм пенсійного забезпечення підлягає розкриттю у фінансовій звітності?

ТЕМА 5. ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ ТА ПЛАТІЖ НА ОСНОВІ АКЦІЇ

5.1. ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

Порядок визнання, оцінки, подання та розкриття інформації регулюється МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання" (переглянутий у 2005 році), МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" (набрав чинності з 01.01.2001 р.) та МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації" (набрав чинності з 01.01.2007 р.)

Фінансовий інструмент — це будь-який контракт, який призводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту капіталу іншого підприємства.

Фінансові інструменти з метою бухгалтерського обліку поділяються на (рис. 5.1):

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

Фінансовий актив — це:

- а) грошові кошти;
- б) інструмент капіталу іншого підприємства;
- в) контрактне право:
 - отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
 - обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за потенційно сприятливих умов;
- г) контракт, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інструментами власного капіталу підприємства та який є:
 - непохідним інструментом, за яким підприємство є або може бути зобов'язане отримати змінну кількість інструментів власного капіталу підприємства;
 - похідним інструментом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу підприємства.



Рис. 5.1. Класифікація фінансових інструментів

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

МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" поділяє фінансові активи на чотири категорії:

- 1) фінансові активи за справедливою вартістю (з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків);
- 2) інвестиції, утримувані до погашення;
- 3) позики та дебіторська заборгованість;
- 4) фінансові активи, доступні для продажу.

Приклади фінансових і нефінансових активів наведено у таблиці 5.1. *Фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків* - це фінансовий актив або фінансове зобов'язання, які:

- утримувані для продажу;
- визначені підприємством (під час первісного визнання) як такі, що обліковуються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків.

Таблиця 5.1. Приклади фінансових і нефінансових активів

Статті, які можуть бути класифіковані як фінансові активи	Статті, які можуть бути класифіковані як нефінансові активи
1- Грошові кошти - Дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію (товари, послуги) - Векселі, що підлягають отриманню - Інвестиції в інструменти капіталу - Інвестиції в боргові інструменти - Похідні активи	- Основні засоби - Нематеріальні активи Активи, утримувані орендарем на умовах фінансової оренди - Запаси - Відстрочені податкові активи - Витрати майбутніх періодів

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікують як утримувані для продажу, якщо вони:

- придбані або створені переважно з метою продажу або їх викупу найближчим часом;
- є частиною портфеля ідентифікованих фінансових інструментів під загальним управлінням, щодо якого існує свідчення останньої фактичної схеми отримання короткострокового прибутку;
- є похідними фінансовими активами або похідними фінансовими зобов'язаннями (крім похідних фінансових інструментів, які є інструментами ефективного хеджування).

Інвестиції, утримувані до погашення, - це непохідні фінансові активи з фінансовими платежами, які підлягають визначенню, а також фіксованим терміном погашення, що їх підприємство має реальний намір та здатність утримувати до терміну погашення, інші, ніж позики та дебіторська заборгованість, або ті, що класифіковані підприємством як доступні для продажу або фінансові активи за справедливою вартістю (з відображенням переоцінки у складі прибутків або збитків).

Підприємству не слід класифікувати будь-який фінансовий актив як утримуваний до погашення, якщо воно впродовж поточного фінансового року або впродовж двох попередніх фінансових років продало або перекласифікувало більш ніж незначну суму (у загальній сумі таких інвестицій) інвестицій до терміну їх погашення, крім продажу і перекласифікації, які:

- були так відкриті до погашення, що зміни в ринкових ставках відсотка не мали суттєвого впливу на справедливую вартість фінансового активу;
- виникли після того, як підприємство отримало в основному всю первісну вартість фінансового активу шляхом спланованих платежів або попередніх платежів;
- стосуються ізольованої події, яка є неконтрольованою підприємством і яку неможливо було передбачити.

Фінансові активи, доступні для продажу, - це непохідні фінансові активи, визначені підприємством як доступні для продажу або які не класифіковано як іншу категорію фінансових активів.

Приклад 5.1.

ПАТ "Бренд" має наступні інвестиції в цінні папери інших підприємств станом на 31 грудня 2008 року:

Назва і кількість цінних паперів	Собівартість, грош. од.	Справедлива вартість, грош. од.
5000 простих акцій ПАТ "LM"	160000	140000
10000 простих акцій ПАТ "LN"	180000	185000
2000 привілейованих акцій ПАТ "LX"	52000	52600
Всього	392000	377600

Всі цінні папери були придбані у 2008 році і розглядаються як призначені для продажу. У 2009 році були здійснені наступні операції з цінними паперами:

1 березня 2009 року: продано 5000 простих акцій ПАТ "LM" по ціні 30 грош. од. за акцію, за вирахуванням комісійних у сумі 1500 грош. од.

1 квітня 2009 року: придбано 600 простих акцій ПАТ "XL" за ціною 45 грош. од. за акцію плюс комісійні 550 грош. од.

1 липня 2009 р.: привілейовані акції ПАТ "LN" пере класифіковані в інвестиції, доступні для продажу, коли ці акції були продані по ціні 25 грош. од. На 31.10.2009 р. інвестиції в акції, призначені для продажу, були наступними:

Назва і кількість цінних паперів	Собівартість, грош. од.	Справедлива вартість, грош. од.
10000 акцій ПАТ "LN"	180000	198000
600 акцій ПАТ "XL"	27550	26000
Всього	207550	224000

Скласти бухгалтерські записи, пов'язані з придбанням, продажем і переоцінкою цінних паперів.

Розе 'язок

31.12.2008 р.

на суму уцінки інвестицій в цінні папери

392000 - 3 77600 = 14400 грош. од. :

Дт "Збиток від уцінки інвестицій в цінні папери" 14400

Кт "Інвестиції в цінні папери" 14400

01.03.2009 р.

на суму виручки від реалізації акцій ПА Т "LM":

Дт "Грошові кошти" 148500

Дт "Збиток від продажу інвестицій" 11500

Кт "Інвестиції в цінні папери" 160000

01.04.2009 р.

на суму вартості придбаних акцій ПА Т "XL "

*[(600 шт. * 45 грош. од.) + 550 грош. од.] = 27550 грош. од.:*

Дт "Інвестиції в цінні папери" 27500

Кт "Грошові кошти" 27550

01.07.2009 р.

на суму виручки від реалізації акцій ПА Т "LN":

*[(2000 шт. * 25 грош. од.) + 2000 грош. од.] = 52000 грош. од.:*

Дт "Цінні папери, доступні для продажу" 50000

Дт "Збиток від уцінки інвестицій в цінні папери" 2000

Кт "Інвестиції в цінні папери" 52000

31.10.2009 р.

на суму дооцінки інвестицій в цінні папери

224000 - 20 7550 = 16450 грош. од.:

Дт "Інвестиції в цінні папери" 16450

Кт "Прибуток від дооцінки інвестицій в цінні папери" 16450

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

а) контрактним зобов'язанням:

- передавати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншому підприємству;
- обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими.

б) контрактом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені

інструментами власного капіталу підприємства та який є:

- необхідним інструментом, за яким підприємство є або може бути зобов'язане надати змінну кількість інструментів власного капіталу підприємства;
- похідним інструментом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових

коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу підприємства.

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

МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" визнає дві категорії фінансових зобов'язань:

- фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків;
- інші фінансові зобов'язання.

Приклад 5.2.

1 травня 2008 р. ПАТ "Денс" випустило 8 % облігацій номінальною вартістю 6 млн. грош. од., які були реалізовані за 5323577 грош. од. Відсотки по облігаціях виплачують 2 рази на рік: 1 травня і 1 листопада. Дата погашення облігації - 1 листопада 2016 р. Визначити балансову вартість зобов'язання по облігаціях на 1 листопада 2008 року і 1 травня 2009 року (ефективна ставка відсотка по облігаціях - 10 %).

Розв'язок - 01.11.2008 р. Витрати на відсотки: $5323577 \text{ грош. од.} * 10 \% * 2/12 = 266179 \text{ грош. од.}$ Нараховані відсотки: $6000000 \text{ грош. од.} * 8 \% * 2/12 = 240000 \text{ грош. од.}$ Сума амортизації дисконту: $266179 - 240000 = 26179 \text{ грош. од.}$ Балансова вартість облігацій: $5323577 + 26179 = 5349756 \text{ грош. од.}$

05.05.2009 р.

Витрати на відсотки: $5349756 \text{ грош. од.} * 10 \% * 2/12 = 267488 \text{ грош. од.}$ Нараховані відсотки: $6000000 \text{ грош. од.} * 8 \% * 2/12 = 240000 \text{ грош. од.}$ Сума амортизації дисконту: $267488 - 240000 = 27488 \text{ грош. од.}$ Балансова вартість облігацій: $5349756 + 27488 = 5377244 \text{ грош. од.}$

Дата	Витрат на відсотки	Нараховані відсотки	Амортизація дисконту	Балансова вартість облігацій.
01.05.08				5323577
01,11.08	266179	240000	26179	5349756
01.05.09	267488	240000	27488	5377244

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

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

- 1) власник інструмента має право на пропорційну частку чистих активів підприємства при ліквідації;
- 2) інструмент належить до класу субординованих інструментів і всі інструменти цього класу мають ідентичні риси;
- 3) інструмент не має інших характеристик, які задовольняють визначення фінансового зобов'язання;
- 4) загальні очікувані грошові потоки, які належать до інструмента упродовж терміну його дії, ґрунтуються переважно на прибутках і збитках, зміні у визнаних чистих активах або зміні справедливої вартості визнаних, невизнаних чистих активів підприємства (за винятком будь-якого впливу самого інструмента).

На додаток до наведених вище умов підприємство не повинне мати інших інструментів, які мають термін, еквівалентний тому, що наведено вище у п. 4, та суттєво обмежують або фіксують залишковий дохід для власників фінансових інструментів, що погашаються на вимогу.

Аналогічні критерії (крім наведених у п. 3 та п. 4) слід застосовувати для класифікації інструментів або їх компонентів, які зобов'язують підприємство передати іншій стороні пропорційну частку чистих активів підприємства лише при ліквідації.

Похідний інструмент — це фінансовий інструмент, який має три наступні характеристики:

- його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, цін на цінні папери, цін на споживчі товари, валютних курсів, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи кредитного індексу або подібної змінної (іноді їх називають "основними");
- він не вимагає початкових чистих інвестицій або вимагає незначних початкових чистих інвестицій щодо інших типів контрактів, які мають подібну реакцію на зміни ринкових умов;
- погашається на майбутню дату.

Типові приклади похідних інструментів - це форвардні, ф'ючерсні контракти, контракти "своп" і опціони (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Типові похідні фінансові інструменти

Похідний інструмент	Визначення
1	2
Форвардний контракт	Контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визначеною ціною на майбутню дату - одиниці можуть бути фінансовими по суті (наприклад, іноземна валюта) або нефінансовими (наприклад, товар)
Ф'ючерсний контракт	Торговий контракт купити або продати визначене число одиниць за ціною і в термін, окреслені в майбутньому, одиниці можуть бути за суттю і фінансові, і нефінансові

Продовження таблиці 5.2

1	2
Опціон	Контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати (опціон "call") або продати (опціон "put") визначену кількість одиниць за визначеною ціною впродовж визначеного періоду
Своп	Контракт на обмін одного набору грошових надходжень на інший, наприклад, відсоткові ставки валюти, базові ставки або будь-які комбінації з них (звичайно, не завжди фінансові за сутністю) на майбутню дату або дати. Наприклад, обмін довгостроковими кредитними зобов'язаннями в одній валюті на еквівалентні зобов'язання в іншій валюті (враховуються відсотки і основна сума, ставки фіксовані) .

Вбудований похідний інструмент — це похідний інструмент, який є компонентом гібридного (комбінованого) фінансового інструменту, до складу якого також входить непохідний (основний) контракт. Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати згідно з МСБО 39, якщо задовольняються такі вимоги:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструменту не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;

б) окремих інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструменту;

в) гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у чистому прибутку або збитку.

Приклади вбудованих похідних інструментів щодо їх зв'язку з основними контрактом представлені в таблиці 5.3.

Регулярне придбання або продаж - це покупка або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають надання активу в межах часу, встановлюваного зазвичай правилами або угодами на відповідному ринку.

Дата операції— це дата, коли підприємство зобов'язується придбати або продати актив. Облік за датою операції пов'язаний з: а) визнанням активу, який має бути отриманим, та зобов'язанням заплатити за нього на дату операції; б) перевищенням активу, що реалізований, і визнанням дебіторської заборгованості від покупця за платіж на дату операції.

Якщо підприємство визнає актив на дату укладання угоди, то відсотки на актив та за відповідним зобов'язанням нараховуються з дати переходу права власності.

Дата розрахунку — це дата, коли актив передається підприємству або підприємством. Облік за датою розрахунку пов'язаний з:

а) визнанням активу, починаючи з дати, коли він передається підприємству;

б) переміщенням активу на дату, коли він передається підприємством.

Таблиця 5.3. Приклади вбудованих похідних інструментів щодо їх зв'язку з основними контрактом

Не мають тісного зв'язку з основним контрактом	Мають тісний зв'язок з основним контрактом
<ul style="list-style-type: none"> - Право на конвертацію в інструменти капіталу або опціон "пут", вбудовані в борговий інструмент; - Опціон щодо боргу з фіксованою ставкою; - Боргові цінні папери зі ставкою або основною сумою, які пов'язані з цінами товару або інструменту капіталу; - Кредитні похідні інструменти, вбудовані в основний борговий інструмент; - Угоди купівлі-продажу у валюті: <ul style="list-style-type: none"> а) однієї зі сторін; б) в якій звичайно у міжнародній торгівлі визначають ціни відповідних продуктів; в) яку звичайно використовують в тому економічному докільлі, де здійснюється операція. 	<ul style="list-style-type: none"> - Відсотковий своп, вбудований в борговий інструмент; - Орендні угоди, що індексують на вплив інфляції; - Інструменти "кеп" і "флор", включені до угоди купівлі-продажу; - Форвардний валютний контракт, платежі за яким здійснюють у валюті звітності однієї із сторін; - Облігації у двох валютах; - Борг, виражений в іноземній валюті.

У разі визнання активу на дату розрахунків зміна справедливої вартості такого активу в період між укладанням угоди та датою розрахунків щодо: а) активів, які обліковуються за фактичною чи амортизованою собівартістю, - не відображається в обліку; б) інших активів - відноситься на витрати або доходи підприємств.

Припинення визнання - означає виключення активу або зобов'язання зі звіту про фінансове становище (балансу) (рис. 5.2).

Фінансові активи та фінансові зобов'язання первісно оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку та звітності за їхньою справедливою вартістю, до якої додаються (крім фінансових активів, що обліковують за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків) витрати на операцію. Подальша оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань залежить від їх класифікації (табл. 5.4).

Інструмент хеджування — це призначений похідний або (за обмежених обставин) інший фінансовий актив чи зобов'язання, справедлива вартість якого або грошові потоки від нього, за очікуванням, згоратимуться зі змінами справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків від нього. Згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка", непохідний фінансовий актив чи зобов'язання можуть визначатися інструментом хеджування з метою обліку хеджування, тільки якщо вони здійснюють хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют.

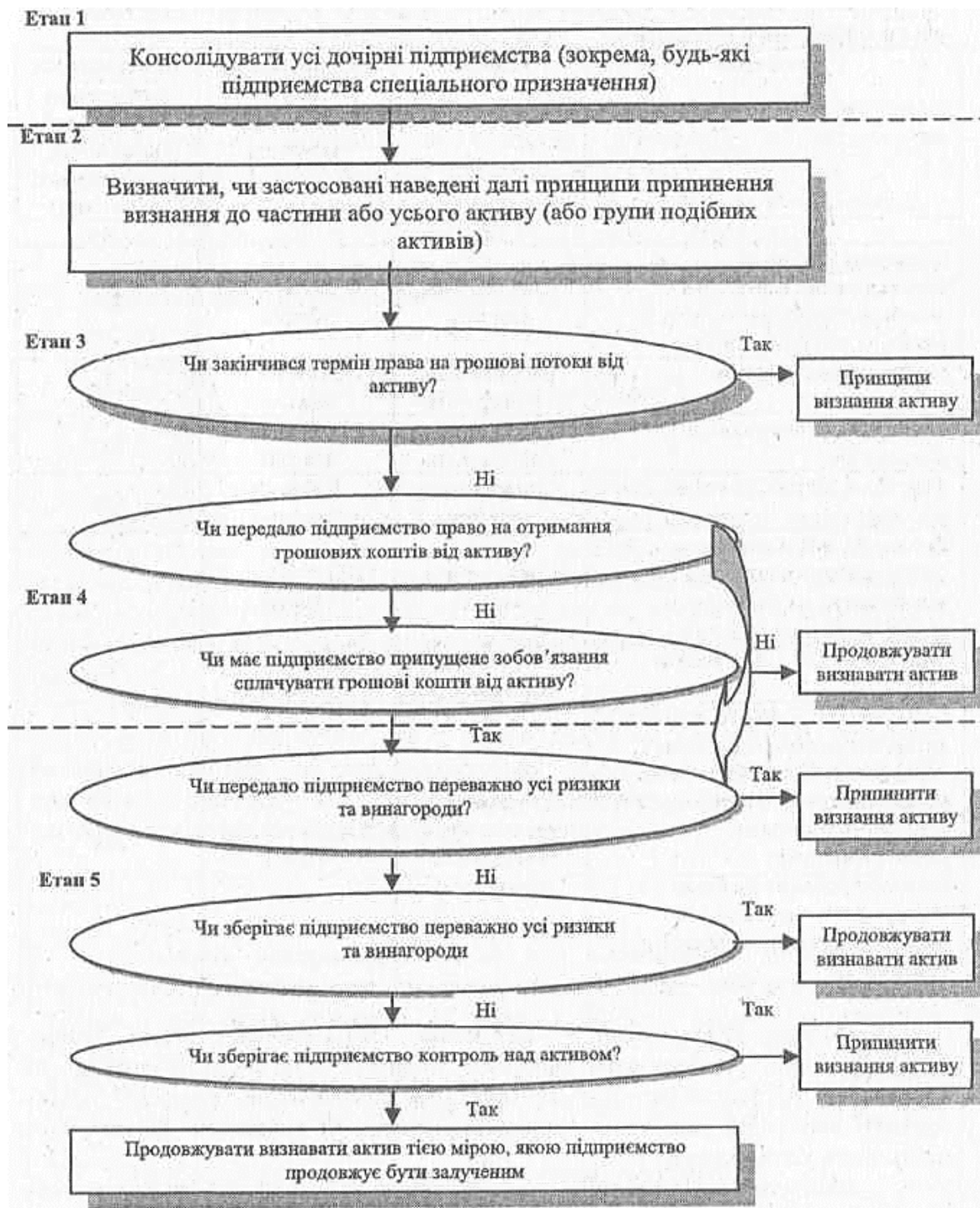


Рис. 5.2. Модель аналізу щодо припинення визнання фінансового активу

Таблиця 5.4. Оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань після первісного визнання

Категорія	Оцінка	Відображення змін у балансовій вартості	Перевірка на зменшення корисності (наявності, об'єктивності свідчення)
1	2	3	4
Фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Ні
Позики та дебіторська заборгованість	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Інвестиції, утримувані до погашення	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Фінансові активи, доступні для продажу	Справедлива вартість	Власний капітал	
Фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	*
Інші фінансові зобов'язання	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	*
Придбані інструменти капіталу, які не котируються на біржі і справедливую вартість яких не можна достовірно оцінити, та похідні інструменти, індексовані щодо незареєстрованих на біржі інструментів капіталу, що погашаються під час їхньої передачі	Собівартість з урахуванням зменшення корисності	Прибутки та збитки	Так

Об'єкт хеджуванн це актив, зобов'язання, тверда угода, високоймовірна прогнозована майбутня операція або чиста інвестиція в закордонне підприємство, що: а) піддають підприємство ризикові зміни вартості або зміни майбутніх грошових потоків, б) визначено як такі, що підлягають хеджуванню.

Прогнозована операція - це передбачувана майбутня операція, яка не оформлена угодою.

Об'єкт хеджування може бути:

- визнаним активом, визнаним зобов'язанням, невизнаною твердою угодою, високоїмовірною операцією або чистою інвестицією в закордонне підприємство;
- групою активів, зобов'язань, твердих угод, високо ймовірних прогнозованих операцій або чистих інвестицій в закордонне підприємство з подібними характеристиками ризику;
- інвестицією, утримуваною до погашення для валютного або кредитного ризику (але не для відсоткового ризику або ризику передплати);
- частиною грошових потоків або справедливої вартості фінансового активу або фінансового зобов'язання;
- нефінансовою статтею для валютного ризику або ризику змін у справедливій вартості всієї статті.

МСБО 39 розглядає три категорії хеджування:

- справедливої вартості;
- грошових потоків;

-чистих інвестицій у закордонне підприємство. *Хеджування справедливої вартості* - хеджування доступності змінам справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або раніше не визнаної твердої угоди щодо придбання або продажу активу за фіксованою ціною або ідентифікованої частини такого активу, зобов'язання чи твердої угоди, яка належить до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток).

Прибуток або збиток від зміни справедливої вартості інструменту хеджування негайно визнається у складі прибутку або збитку. Водночас, балансову вартість об'єкта хеджування коригують для відображення пов'язаного прибутку або збитку щодо хеджування ризику, який також негайно визнається у складі прибутку або збитку.

Приклад 5.3.

Компанія використовує какао для виробництва шоколаду. Для хеджування ризику зміни ціни запасів какао 1 липня 2009 року. Компанія уклала форвардний контракт. 30 вересня 2009 р. справедлива вартість запасів какао зменшилась на 50000 євро, а справедлива вартість форвардного контракту зросла на 50000 євро. 31 грудня 2009 року справедлива вартість запасів знизилась на 50000 євро, справедлива вартість форвардного контракту зросла на 40000 євро.

Відобразити проведені операції в системі рахунків.

Розв'язок.

30 вересня 2009 р.

- на суму доходу від зміни справедливої вартості форвардного контракту:

Дт "Форвардний контракт" 50000

Кт "Дохід"	50000	
<i>- на суму збитку від зменшення справедливої вартості запасів:</i>		
Дт "Збиток"	50000	
Кт "Запаси"		50000

31 грудня 2009 р.

- на суму доходу від зміни справедливої вартості форвардного контракту:

Дт "Форвардний контракт"	40000	
Кт "Дохід"	40000	
<i>- на суму збитку від зменшення справедливої вартості запасів:</i>		
Дт "Збиток"	50000	
Кт "Запаси"	50000	

Хеджування грошових потоків - хеджування доступності грошових потоків несталості, яка:

а) може відноситися до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням (наприклад, усі або деякі майбутні платежі відсотка за боргом зі змінною ставкою відсотка) або з високою ймовірною прогнозованою операцією;

б) може впливати на прибуток або збиток.

Частина прибутку або збитку щодо інструменту хеджування, яке визначено ефективним, визнається безпосередньо в капіталі та переноситься до звіту про прибуток або збиток, коли хеджований прогнозний потік впливає на прибуток та збиток.

Приклад 5.4.

3 січня 2009 року компанія "Фокс" прогнозує продаж 1000 т вовни в кінці грудня 2009 року за 2,2 млн. євро. 3 січня компанія "Фокс" визначила грошові потоки від прогнозованої операції як об'єкт хеджування і уклала ф'ючерсний контракт на продаж 1000 т вовни 31 грудня 2009 р. 31 грудня ф'ючерсний контракт мав справедливу вартість 50000 євро і був виконаний. Компанія "Фокс" продала вовну за 2,15 млн. євро (собівартість реалізованої вовни 2 млн. євро).

Відобразити операції, зв'язані з хеджуванням і продажем вовни.

Розв'язок

31 грудня 2009 р.

1. Відображення справедливої вартості:

Дт "Ф'ючерсний контракт"	50000	
Кт "Власний капітал"	50000	

2. Відображення виконання ф'ючерсного контракту:

Дт "Грошові кошти"	50000
Кт "Ф'ючерсний контракт"	50000
3» Продаж вовни:	
Дт "Грошові кошти"	2150000
Кт "Дохід від продажу"	2150000
Дт "Собівартість реалізованої продукції"	2000000
Кт "Запаси"	2000000
4. Перекласифікація прибутку:	
Дт "Власний капітал"	50000
Кт "Дохід"	50000

Інфляція може бути статтею, що хеджується лише у випадку, коли зміни в інфляції є встановленою контрактом частиною грошових потоків визнаного фінансового інструменту. Це може трапитися, якщо підприємство придбало або випустило борговий інструмент, пов'язаний з інфляцією. В таких випадках підприємство має грошовий потік, доступний впливу змін інфляції в майбутньому, який може бути грошовим потоком, що хеджується. Тому підприємству не дозволяється визнавати інфляційний компонент випущеного або придбаного інструменту з фіксованою ставкою у справедливій вартості хеджування, оскільки такий компонент неможливо окремо ідентифікувати і достовірно оцінити. Водночас, безризикову частку ставки відсотка справедливої вартості фінансового інструменту звичайно можна окремо ідентифікувати та достовірно оцінити, тому вона може бути хеджованою.

Підприємство може визнавати придбані опціони як інструмент хеджування фінансових і нефінансових статей.

Підприємство може визначити опціон для хеджування змін у грошових потоках або справедливій вартості статті, що хеджується, вище чи нижче за певну ціну або іншу змінну.

Внутрішня (а не часова) вартість опціону відображує односторонній ризик, тому опціон, визнаний повністю, не може бути достатньо ефективним.

Часова вартість придбаного опціону не є прогнозованою операцією, яка впливає на прибуток або збиток. Тому, якщо підприємство визнає опціон в цілому як хеджування одностороннього ризику, що виник від прогнозованої операції, таке хеджування буде неефективним. Як альтернативу підприємство може виключати часову вартість для підвищення ефективності хеджування. В результаті зміна часової вартості опціону одразу визнається у прибутках чи збитках.

Хеджування чистих інвестицій у закордонне підприємство -обліковують аналогічно хеджуванню грошових коштів. Хеджування

валютного ризику щодо твердої угоди можна обліковувати як хеджування справедливої вартості або як хеджування грошового потоку.

Облік хеджування слід припиняти перспективно у разі будь-якої з наступних подій:

- закінчується термін інструменту хеджування або його продають, ліквідують чи використовують право на нього;
- хеджування далі не відповідає критеріям обліку хеджування (зокрема, не є далі ефективним);
- у випадку хеджування грошових потоків - більше не очкується, що відбудеться прогнозована операція;
- підприємство відміняє призначене хеджування.

МСФЗ вимагають розкриття інформації, яка дає можливість користувачам фінансової звітності оцінити масштаби ризику, пов'язаного з фінансовими інструментами.

Розглядають чотири види ризиків:

1)ринковий ризик охоплює три типи ризику:

- а) *валютний ризик* - це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін курсу обміну валют;
- б) *відсотковий ризик справедливої вартості* - це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін ринкової ставки відсотка;
- в) *ціновий ризик* - це ризик того, що вартість фінансового інструмента коливатиметься внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, спричинені ці зміни факторами, які властиві окремому інструментові або його емітенту, чи факторами, які впливають на всі інструменти, з якими здійснюються операції на ринку. Ринковий ризик означає не лише ймовірність збитків, а й ймовірність прибутків;

2)кредитний ризик - це ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і цим завдасть фінансового збитку іншій стороні;

3)ризик ліквідності (який називають також ризиком фінансування) -це ризик того, що суб'єкт господарювання зустрінеться з труднощами при залученні коштів для виконання зобов'язань, пов'язаних із фінансовими інструментами. Ризик ліквідності може бути наслідком неможливості швидко продати фінансовий актив за ціною, близькою до його справедливої вартості;

4) відсотковий ризик грошових потоків - це ризик того, що майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкової ставки відсотка. Наприклад, у випадку боргового документа з плаваючою ставкою такі коливання приводять до зміни ефективної ставки відсотка фінансового інструмента, як правило, без відповідної зміни його справедливої вартості.

У фінансовій звітності має бути розкрита наступна інформація про фінансові інструменти:

- а) управління ризиком і хеджуванням;
- б) строки і умови фінансових інструментів;
- в) відсотковий ризик;
- г) кредитний ризик;
- д) справедливу вартість фінансових інструментів;
- є) припинення визнання фінансових інструментів;
- ж) отримані та надані забезпечення;
- з) складні фінансові інструменти;
- и) фінансові активи і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку;
- к) пере класифікацію фінансових інструментів;
- л) пов'язані статті звіту про всеохоплюючий прибуток;
- м) зменшення корисності;
- н) неплатіж і порушення.

5.2. ПЛАТІЖ НА ОСНОВІ АКЦІЇ

Згідно з МСФЗ 2 "Платіж на основі акції"*операція, платіж за якою здійснюється на основі акції*, — це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства (акції та опціони на акції), або купує товари чи послуги шляхом прийняття зобов'язання перед постачальником, сума якого базується на ціні акцій або інших інструментів капіталу.

Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в момент отримання зазначених товарів або послуг.

В разі отримання товарів чи послуг в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструменту власного капіталу, суб'єкту господарювання слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу, і навпаки - визнавати зобов'язання в разі придбання товарів чи послуг в результаті операцій, платіж за якими здійснюються на основі акцій з використанням грошових коштів.

Якщо товари або послуги, придбані чи отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню в якості активів, вони підлягають визнанню як витрати.

Стороною угоди про платіж на основі акції, що набуває таке право, звичайно є працівники або інші особи, що надають подібні послуги.

Умови набуття права - це умови, які визначають, що підприємство отримало послуги, наслідком чого є набуття права іншою стороною угоди. Обмежують визначення умов набуття права лише умовами надання послуг і умовами результатів діяльності

Умови набуття права за угодою про платіж на основі акції:

- умови надання послуг, які вимагають від сторони угоди повного надання послуг упродовж певного періоду;
- умови результатів діяльності (умови, що базуються на ринкових та неринкових показниках), які вимагають досягнення конкретних результатів діяльності.

Ринкові умови - це умови, за яких ціна здійснення, набуття прав або можливість отримання інструментів капіталу залежить від ринкової ціни інструменту капіталу підприємства. Прикладом ринкових показників є:

- ринкова ціна акції;
- внутрішня вартість опціона на акції;
- ціна акції, прив'язана до індексу ринкових цін.

Неринкові умови - це умови, за яких набуття права, ціна здійснення та можливість отримання інструментів капіталу залежать від показників, інших, ніж ринкова ціна інструменту капіталу підприємства. Прикладами неринкових показників є:

- зростання доходу;
- зростання прибутку;
- зростання прибутку на акцію;
- нефінансові показники (кількість працівників, частка ринку тощо);
- завершення періоду.

Усі інші положення угоди про платіж на основі акцій, крім умов надання послуг і умов результатів діяльності, розглядають як умови, які не надають права.

Облік платежу на основі акції залежить від способу розрахунку:

- з використанням інструменту капіталу;
- з використанням коштів;
- за наявності альтернативи розрахунку коштами.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням інструменту капіталу, - це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу (або права на інструменти капіталу) цього підприємства.

Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має здійснювати безпосередню оцінку отриманих товарів чи послуг, а також відповідного збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли ця справедлива вартість не може бути оцінена достовірно.

Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, слід здійснити непряму оцінку їх вартості і відповідного збільшення власного капіталу шляхом посилання на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу.

Переглянутий МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" вказує, що при визначенні справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу підприємство має враховувати:

- усі умови, які не надають права;
- умови надання права, які є ринковими умовами.

Методи обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу за наявності умови досягнення *неринкових показників*:

1) *на дату укладення угоди (надання права)* — справедлива вартість виключає неринкові показники умов набуття права;

2) *на проміжну звітну дату* - накопичені витрати дорівнюють добутку останньої оцінки кількості акцій, що будуть надані, та первісної справедливої вартості;

3) *на дату набуття права* - накопичені витрати дорівнюють добутку фактичної кількості наданих акцій та первісної справедливої вартості.

Методи обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу за наявності умови досягнення *ринкових показників*:

1) *на дату укладення угоди (надання права)* - справедлива вартість виключає ринкові показники умов набуття права;

2) *на проміжну звітну дату* - накопичені витрати дорівнюють добутку первісної оцінки кількості акцій, які будуть надані, та первісної справедливої вартості;

3) *на дату набуття права* - накопичені витрати дорівнюють добутку первісної оцінки кількості акцій, що будуть надані, та первісної справедливої вартості.

До будь-яких анулювань угоди незалежно від того, хто їх ініціював (підприємство чи інша сторона), слід застосовувати однаковий обліковий підхід. Згідно з МСФЗ 2 "Платіж на основі акції", анулювання інструмента власного капіталу обліковують як прискорення періоду набуття права. Тому невизнана сума, яка інакше була б визнана упродовж залишкового періоду набуття права, має бути визнана негайно. /

Будь-які платежі, здійснені у зв'язку з анулюванням, обліковують як викуп частки капіталу.

Платежі, що перевищують справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, визнаються витратами.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням коштів, - це операція, в якій підприємство придбає товари або послуги шляхом прийняття зобов'язання передати кошти або інші активи постачальнику цих товарів або послуг, сума якого базується на ціні (або вартості) акцій або інших інструментів власного капіталу підприємства.

Такі операції оцінюють за справедливою вартістю зобов'язання на кожну звітну дату. Платежі за такими операціями також визнаються лише тою мірою, якою пов'язані з ними товари або послуги було придбано чи отримано. Проте на відміну від операцій, розрахунки за якими здійснюються

інструментами капіталу, зобов'язання за операціями на основі акції з використанням коштів продовжують переоцінювати до моменту його погашення.

МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" вимагає відображення переоцінки такого зобов'язання у складі прибутків або збитків доти, доки придбані товари або послуги не визнано як активи.

Приклад 5.5.

Підприємство "А@В" гарантує права на збільшення вартості акції десятьом її працівникам упродовж контрактного періоду 10 років.

Зазначені права набувають чинності наприкінці третього року та надаються працівникам, які продовжують працювати в компанії, та у разі середнього зростання доходу упродовж періоду більше ніж на 5 %.

Якщо середнє зростання доходу буде в межах 5-10 %, кожний працівник отримає 200 прав на зростанні вартості акцій. Якщо середнє зростання доходу перевищить 15 %, кожний працівник отримає 300 прав.

На дату встановлення зазначених прав підприємство "А@В" визначило справедливу вартість кожного права в розмірі 25 євро. Підприємство очікує щорічне середнє зростання доходу в розмірі 8 % упродовж трьох років та те, що чотири працівники залишать підприємство до завершення гарантованого періоду.

Відобразити проведені операції в системі рахунків.

Розв'язок.

Виходячи з припущення, що зроблені оцінки не змінюються упродовж першого року, слід зробити наступний запис: *Рік 1. $25 \cdot [100 \cdot 10 - 4] \cdot 1/3$*

Дт "Витрати" 5000

Кт "Зобов'язання" 5000

Наприкінці другого року зростання доходу прогнозується в розмірі 11 % та очікується, що 8 працівників залишаться на підприємстві. Справедлива вартість кожного права становить 30 євро.

Виходячи з цього, буде зроблено такий запис: *Рік 2. $30 \cdot [200 \cdot 10 - 2] \cdot 2/3 - 5000$*

Дт "Витрати" 27000

Кт "Зобов'язання" 27000

Наприкінці третього року зростання доходу становило 13 % та 9 працівників залишилось ні підприємстві. Справедлива вартість кожного права становила 35 євро. На кінець третього року дві особи здійснили свої права за ціною 33 євро за кожне право.

Виходячи з цього, слід зробити такий запис: *Рік 3.*

Дт "Витрати" 30200

Кт "Зобов'язання" 17000

Кт "Грошові кошти" 13200 Наведені суми

розраховано так:

- витрати $[35 * 200 * (10 - 1)] - 32000 - [200 * 2 * (35 - 33)]$
- зобов'язання $(35 * 200 * 7) - 32000$
- грошові кошти $33 * 200 * 2$

Зобов'язання щодо решти прав буде оцінюватись за справедливою вартістю доти, доки ці права не будуть здійснені працівниками.

Певні контракти надають одній із сторін можливість вибору розрахунку коштами або інструментами капіталу. В цьому випадку слід окремо визнавати і оцінювати обидва компоненти: зобов'язання та капітал. Підприємству слід відображати компонент зобов'язання аналогічно операції, що передбачає платіж на основі акції з використанням коштів, а компонент капіталу - подібно до платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу.

МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" вимагає *оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на певну дату*:

- 1) платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу - лише на дату угоди (надання права);
- 2) платіж на основі акції з використанням коштів - на кожну звітну дату;
- 3) платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами - лише на дату угоди (для компонента капіталу) та на кожну звітну дату (для компонента зобов'язання).

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

- справедливої вартості наданих акцій або прав на акції (застосовується для оцінки операцій з працівниками та особами, що надають подібні послуги);
- справедливої вартості отриманих товарів або послуг (стосується операцій, коли стороною контракту не є працівники або особи, що надають подібні послуги);
- внутрішньої вартості (використовується у випадках, коли справедливую вартість наданих інструментів капіталу неможливо достовірно визначити).

Більшість платежів на основі акції не матимуть еквівалентного інструменту, який є об'єктом купівлі-продажу на активному ринку. МСФЗ 2 "Платіж на основі акції" вимагає, щоб усі моделі оцінки розглядали, як мінімум, наступні вихідні дані:

- ціну здійснення опціону;
- поточну ціну базових акцій;

- строк опціону;
- очікувану кількість ціни акції;
- очікувані дивіденди на акцію;
- ставку відсотка без врахування ризику.

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

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

2) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною із наведених далі групою опціонів:

- непогашені на початок періоду;
- надані протягом періоду;
- втрачені протягом періоду;
- здійснені протягом періоду;
- строк яких закінчився протягом періоду;
- непогашені на кінець періоду;
- такі, що підлягають здійсненню в кінці періоду,

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

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

Тести:

1. Фінансовий інструмент згідно МСФЗ - це:

- а) будь-який договір, в результаті якого одночасно виникають фінансовий актив у одного підприємства і фінансове зобов'язання чи інструмент власного капіталу - в іншого;
- б) будь-який актив, придбаний за грошові кошти;
- в) будь-який договір, в результаті якого одночасно виникають фінансовий актив у одного підприємства без виникнення фінансового зобов'язання чи інструменту власного капіталу - в іншого;

- г) немає правильної відповіді.
- 2.Що не є фінансовим активом?
- а) грошові кошти;
 - б) інструмент власного капіталу іншої компанії;
 - в) договірне право на обмін фінансових інструментів з іншою компанією на потенційно вигідних умовах;
 - г) немає правильної відповіді.
- 3.Фінансовий актив чи фінансове зобов'язання первісно слід визнавати тільки при умові, що:
- а) актив чи зобов'язання забезпечені банківською гарантією;
 - б) підприємство стає стороною договору відносно такого активу чи зобов'язання;
 - в) актив чи зобов'язання мають справедливую вартість;
 - г) немає правильної відповіді.
- 4.Визнання фінансового зобов'язання слід припиняти тільки у випадку, коли заборгованість, визначену в договорі:
- а) погашено;
 - б) анульовано;
 - в) списано внаслідок завершення строку її дії;
 - г) всі відповіді вірні.
- 5.Після первісного визнання інвестиції, що утримуються до погашення, слід оцінювати за:
- а) первісною вартістю;
 - б) справедливою вартістю;
 - в) амортизованою собівартістю;
 - г) залишковою вартістю.
- 6.Після первісного визнання фінансові активи, доступні для продажу, слід оцінювати за:
- а) первісною вартістю;
 - б) справедливою вартістю;
 - в) амортизованою собівартістю;
 - г) справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.
- 7.Об'єктом хеджування може бути:
- а) визнаний актив;
 - б) невизнане тверде зобов'язання;
 - в) високоймовірна майбутня операція;
 - г) всі відповіді вірні.

8. Що з наведеного нижче не є інструментом хеджування?
- а) опціон;
 - б) ф'ючерс;
 - в) своп;
 - г) власні цінні папери підприємства.
9. У фінансовій звітності для кожного типу ризику, який виникає внаслідок наявності фінансового інструменту, слід розкривати:
- а) тільки якісну інформацію;
 - б) тільки кількісну інформацію;
 - в) якісну і кількісну інформацію;
 - г) обов'язкове розкриття інформації не вимагається.
10. Інформацію про фінансові інструменти, що підлягають розкриттю у фінансовій звітності, визначає:
- а) МСБ0 32;
 - б) МСБ0 39;
 - в) МСФ3 7;
 - г) все перераховане вище.
11. Прикладом ринкових показників є:
- а) зростання доходу;
 - б) зростання прибутку;
 - в) зростання прибутку на акцію;
 - г) ринкова ціна акції.
12. Прикладами неринкових показників є:
- а) зростання прибутку;
 - б) зростання прибутку на акцію;
 - в) не фінансові показники (кількість працівників, частка ринку тощо);
 - г) всі відповіді вірні.
13. Облік платежу на основі акції залежить від способу розрахунку:
- а) з використанням інструменту капіталу;
 - б) з використанням коштів;
 - в) за наявності альтернативи розрахунку коштами;
 - г) всі відповіді вірні.
14. Платіж на основі акції регулюється:
- а) МСФ3 2;
 - б) МСФ33;
 - в) МСФ3 5;
 - г) МСФ3 8.

15. Платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу оцінюється за справедливою вартістю на:

- а) дату угоди (надання права);
- б) кожен звітний період;
- в) лише на дату угоди (для компонента капіталу) та на кожен звітний період (для компонента зобов'язання);
- г) всі відповіді вірні.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Впродовж звітного періоду компанія "Інвестор" придбала наступні фінансові активи:

1. Акції компанії "Світ" на суму \$ 50000 з метою наступного перепродажу, яка прийняла рішення обліковувати за справедливою вартістю з віднесенням змін на прибуток/збиток. Справедлива вартість акцій на кінець періоду складала \$ 45000.

2. Акції компанії "Місяць" на суму \$ 30000 і враховує їх як ті, що є в наявності для продажу. Справедлива вартість на кінець звітного періоду складала \$33000. Окрім цього, компанія перерахувала належні дивіденди в сумі \$2000.

Відобразити дані операції у фінансовому обліку і звітності підприємства на дату звітності.

Ситуація 2.

1 січня 2009 року компанія випустила 1000 шт. 3-х річних, 10% облігацій за номінальною вартістю \$ 1000 за облігацію, відсотки виплачуються один раз в кінці року.

Відобразити, яким чином дана облігація буде представлена у фінансовій звітності підприємства на 31.12.2009 р.

Ситуація 3.

1 січня 2009 року компанія випустила 1000 шт. 10 % облігацій за номінальною вартістю \$1000 за облігацію, термін погашення через 3 роки. Ринкова ставка відсотка на момент випуску складала 12 %.

Відобразити, яким чином дана облігація буде представлена у фінансовій звітності підприємства на 31.12.2009 р.

Ситуація 4.

1 січня 2009 року компанія випустила облігації номінальною вартістю \$ 50000. Облігації були розміщені з 16 % дисконтом від номіналу, окрім

цього витрати на випуск склали \$ 2000. По облігаціях виплачуються 31 грудня кожного року 5 % від номіналу.

Облігації мають бути погашені через 5 років з премією \$ 4611. Ефективна відсоткова ставка складає 12 %.

Відобразити, яким чином дана облігація буде представлена у фінансовій звітності підприємства на 31.12.2009 р.

Ситуація 5.

Компанія 1 квітня 2009 р. емітувала привілейовані акції на суму \$ 14000. Дивіденди виплачуються 31 березня кожного року. Акції мають бути погашені за \$ 24500 31 березня 2013 р. Ефективна ставка відсотків по позиках складає 15% річних.

Відобразити, яким чином дана привілейована акція буде представлена у фінансовій звітності підприємства на 31.12.2009 р.

Ситуація 6.

1 січня 2008 року компанія емітує 3000 конвертованих облігацій номінальною вартістю \$ 500. Відповідно, до випуску облігації можуть бути конвертовані з розрахунку 10 облігацій на 1 звичайну акцію.

Відсотки виплачуються щорічно, після закінчення року по номінальній відсотковій ставці 10 %.

Переважна ринкова відсоткова ставка на дату емісії облігацій складала 15%

Облігації мають бути погашені 31 грудня 2012 року. Проте облігації були частково у розмірі 60 % погашені 31.12.2009 р.

Розрахувати вартість, за якою облігації відобразатимуться у фінансовій звітності компанії при первісному визнанні, і відобразити в обліку порядок конвертації облігацій.

Ситуація 7.

Компанія планує здійснити значну інвестицію в акції в Європі до кінця 2010 року. За останніми даними вартість даної інвестиції дорівнює 230 млн євро, кошти необхідно мати 31 березня 2010 року. Проте на момент звітної дати компанія ще не уклала договір на купівлю акцій.

Компанія має намір забезпечити дану інвестицію в доларах США. Тому 31 серпня 2009 року компанія уклала договір на купівлю 230 млн євро за \$280 млн з датою постачання 30 березня 2009 року. 31 грудня 2009 року обмінний курс був такий, що даний договір був прибутковим для компанії і його справедлива вартість складала \$1500 тис.

Покажіть, як інвестиції в акції і договір на купівлю валюти будуть включені в звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 2009 року. Вкажіть, як будь-яка зміна в балансовій вартості буде відображена в звіті про

зміни в капіталі і (або) в звіті про сукупний дохід за рік до 31 грудня 2009 року. Вам слід робити посилання на відповідний МСФЗ, де це необхідно.

Питання для повторення

46. Дайте визначення фінансового інструменту.
47. Які міжнародні стандарти визначають порядок визнання, оцінки і розкриття інформації про фінансові інструменти?
48. Які категорії фінансових інструментів передбачені стандартами?
49. Які фінансові інструменти називають похідними? Що таке вбудовані похідні інструменти?
50. У яких випадках фінансовий актив і фінансове зобов'язання слід визнавати у звіті про фінансове становище (балансі)?
51. Коли слід припиняти визнання фінансового активу?
52. Коли слід припиняти визнання фінансового зобов'язання?
53. Як слід оцінювати фінансові інструменти у момент їх первісного визнання?
54. Як оцінюють фінансові активи після їх первісного визнання? Які види оцінки фінансових активів Ви знаєте?
55. Як оцінюють фінансові зобов'язання після їх первісного визнання?
56. Як слід відображати прибуток або збиток від зміни справедливої вартості фінансових інструментів?
57. Що таке хеджування? З якою метою його здійснюють?
58. Дайте визначення інструменту хеджування.
59. Дайте визначення об'єкта хеджування.
60. Як необхідно обліковувати хеджування справедливої вартості?
61. Як слід обліковувати хеджування грошових потоків?
62. Як слід обліковувати хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю?
63. Що таке ефективне хеджування?
64. Як слід класифікувати фінансові інструменти при їх представленні у звіті про фінансове становище (балансі)?
65. Що таке складні фінансові інструменти?
66. Як слід класифікувати і оцінювати компоненти складного фінансового інструменту?
67. Як слід обліковувати і відображати у фінансовій звітності власні викуплені акції?
68. Як слід відображати у фінансовій звітності відсотки, дивіденди, прибутки і збитки, пов'язані з фінансовими інструментами?
69. У яких випадках допускається взаємозалік фінансового активу і фінансового зобов'язання і відображення згорнутого сальдо у звіті про фінансове становище (балансі)?
70. Яку інформацію про фінансові інструменти слід розкривати у фінансовій звітності?

ТЕМА 6. ДОХОДИ, ВИТРАТИ І ДОДАТКИ НА ПРИБУТОК

6.1. ДОХІД

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку за кордоном інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено у МСБО 18 "Дохід".

Доходом є збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу. Складові елементи доходу представлені на рис. 6.1.

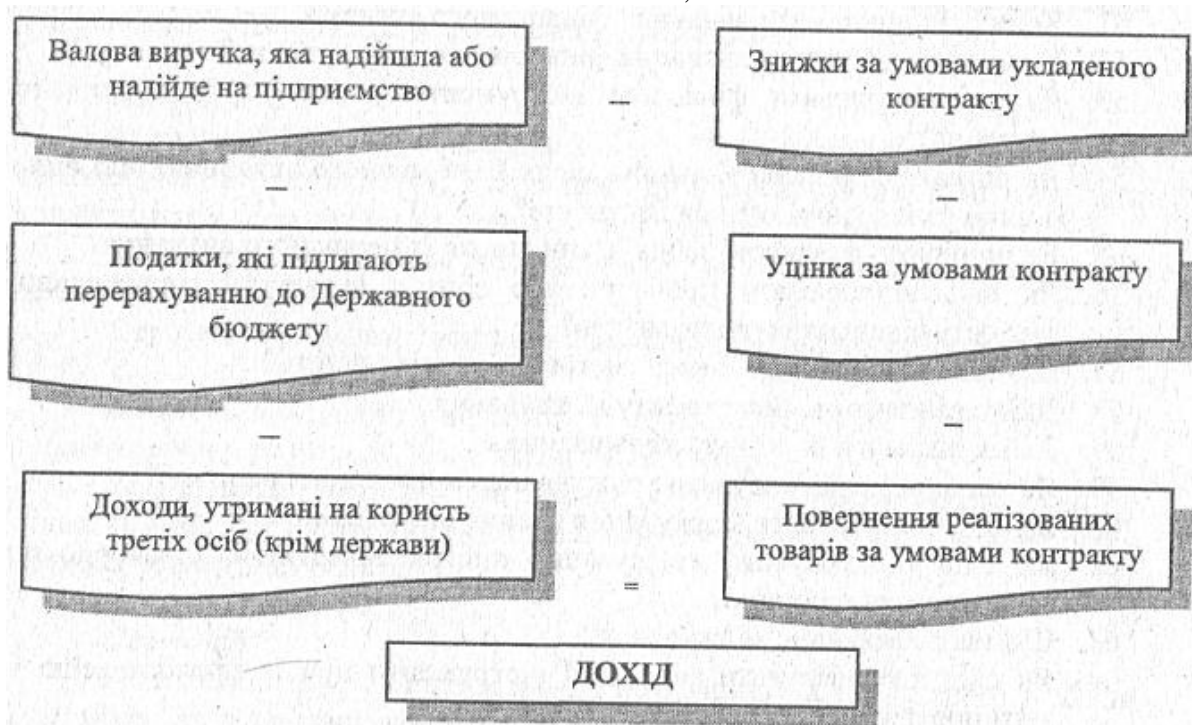


Рис. 6.1. Складові елементи доходу

У більшості випадків компенсація надається в грошовій формі або у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Однак виникає три проблеми:

- відстрочка надходження платежів, як, по суті, є фінансовою угодою;
- операції, які поєднують продаж продукції з окремими супутніми послугами;
- негрошові операції, такі як бартерні угоди.

Сума доходу, що виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації.

Приклад 6.1.

Підприємство "Timely" продає та постачає партію з 2000 годинників підприємству "Late". Підприємства мають угоду про те, що тепер підприємство "Late Co." платить підприємству "Timely" €1000 за годинники протягом 12 місяців та €40 за доставку годинників. Яку справедливу вартість доходу слід наводити у фінансових звітах підприємства "Timely"?

Розв'язок.

€40, сплачені тепер, та €1000, дисконтовані до їхньої теперішньої вартості з використанням допустимої ставки відсотку.

Ставкою може бути ставка для подібних операцій або, якщо відома ціна продажу, ставку відсотку можна обчислити.

На дату операції:

Дт "Грошові кошти"	40
Дт "Дебіторська заборгованість"	900
Кт "Реалізація"	940

На звітну дату:

Дт "Грошові кошти"	1000
Дт "Дебіторська заборгованість"	900
Кт "Отримані відсотки"	100

В окремих випадках сума доходу може не збігатися із справедливою вартістю реалізованих товарів, продукції і послуг. Так, якщо товари реалізуються з торговельною знижкою або зі знижкою з обсягу, дохід визнається за меншою сумою, ніж справедлива вартість. Дохід від продажу зменшується також на суму повернених товарів від покупців

Приклад 6.2.

Підприємство "Мадера" є роздрібним продавцем марочних вин з наступною оплатою на умовах 2/10, п/30. Є така інформація про операції:

09.06.2009р.

Продаж з наступною оплатою підприємству "Сієста" на суму 20000 грош. од.

11.06.2009 р.

Продаж з наступною оплатою компанії "Смеш" на суму 12000 грош. од.

18.06.2009 р.

Надходження оплати від підприємства "Сієста"

26.06.2009 р.

Повернення шести ящиків від компанії "Смеш" на суму 1000 грош. од.

10.07.2009 р.

Надходження оплати від компанії "Смеш".

12.07.2009 р.

Повернення від підприємства "Смеш" декілька зіпсованих пляшок вина, які були придбані 9 червні за 100 грош.од.

Підприємство "Мадера" відшкодувало грошові кошти в повному обсязі.

Вкажіть бухгалтерські записи для кожної операції.

Розв'язок.

09.06.2009р.

Дт "Рахунки до отримання" 20000

Кт "Дохід від продажу" 20000

11.06.2009р.

Дт "Рахунки до отримання" 12000

Кт "Дохід від продажу" 12000

18.06.2009р.

Дт "Грошові кошти" 19600

Дт "Знижки з продажів" 400

Кт "Рахунки до отримання" 20000

26.06.2009 р.

Дт "Повернення з продажів" 1000

Кт "Рахунки до отримання" 1000

р.

Дт "Грошові кошти" 11000

Кт "Рахунки до отримання" 11000

Повернення на 1000 грош.од. зменшило суму надходження. 12.07.2009 р.

Дт "Повернення з продажів" 100

Кт "Грошові кошти" 98

Кт "Знижки з продажів" 2

Сума, сплачена 18 липня, складає 98 грош. од.

При здійсненні більшості господарських операцій підприємства надають кредити тим, хто купує їхню продукцію, товари або послуги. Коли угода є фактично фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень з використанням умовної ставки відсотка.

Справедлива вартість компенсації, яка надійде, буде відрізняться від номінальної суми компенсації. У такому випадку дохід складатиметься з таких елементів:

- доходу від продажу продукції, товарів та надання послуг, який визнається в узгодженні з вимогами до продажу продукції, товарів чи наданих послуг як відповідний;
- доходу від відсотків, який є різницею між доходом від продажу продукції, товарів або надання послуг та номінальною сумою компенсації і який визнається на пропорційній часовій основі.

Умовна ставка відсотка, яка використовується для дисконтування майбутніх надходжень, буде найточніше визначена з двох наведених нижче ставок:

- домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою;
- ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації продукції, товарів чи наданих послуг.

Компенсація може охоплювати і продаж продукції, товарів, і окремо супутні послуги, яку розглянемо на прикладі франчайзингу. Франчайзинг -це контрактна угода, за якою франчайзер надає франчайзу право продати певну продукцію (товари) або послуги, використовувати певні торгові марки або торгові назви, або виконати певні функції, звичайно в межах визначеної географічної зони.

Франчайзингові компанії отримують дохід від одного або двох таких джерел: 1) від продажу початкового франчайзу і пов'язаних із ним активів або послуг; 2) від винагороди, що базується на операціях франчайзу.

Приклад 6.3.

Корпорація "Овен" несе первісні витрати по франчайзингу в сумі 400000 грош.од. на таких умовах: 80000 грош.од. сплачено на дату підписання угоди, а залишок боргу розподілено на чотирьохрічний період. Поточна вартість річних платежів, які дисконтуються за ставкою 10 %, складає 253600 грош. од. Франчайз має право здійснити придбання кухонного обладнання на суму 30000 грош. од. і матеріалів на суму 25000 грош. од. Додатковою частиною первісної плати по франчайзингу є реклама, забезпечена корпорацією "Овен" на протязі наступних п'яти років. Вартість реклами складає 500 грош. од. на місяць. Погашення платежів гарантовано, і корпорація "Овен" завершила всі первісні послуги, передбачені контрактом.

Розв'язок.

Розрахунок суми доходу у вигляді	400000	франчайзингу, грош, од.:
Загальна сума оплати	(66400)	
Дисконт	320000	(5000)
Вигідна закупівля	<u>(253600)</u>	(30000)
Реклама (500 • 60) Дохід від франчайзингу	298600	

Бухгалтерські записи:

Дт "Грошові кошти"	80000
Дт "Векселі до отримання"	320000
Кт "Дисконт по векселю до отримання"	66400
Кт "Дохід від франчайзингу"	298600
Кт "Незароблений дохід" _____	35000.

Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, подібні за характером і вартістю, обмін не розглядається як операція, що генерує дохід. Тобто, дохід не визнається.

У МСБО 18 "Дохід" класифікація доходів більш обмежена, ніж у П(С)БО 15 "Дохід": дохід, отриманий від операційної діяльності,' та дохід, отриманий від неопераційної діяльності.

Критерії визнання доходу передбачають ймовірне надходження економічних вигід, пов'язаних з господарською операцією, крім того, дохід може бути достовірно оцінений.

Для того, щоб визнавати дохід у звіті про всеохоплюючий прибуток, повинні виконуватися наступні п'ять умов.

- суттєві ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на товари, мають бути переданими покупцеві;
- продавець не повинен залишати за собою участь в управлінні або контроль за реалізованими товарами;
- повинна бути достовірна оцінка доходу;
- має існувати можливість достовірної оцінки витрат, понесених у зв'язку з операцією;
- має існувати ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією.

Якщо при продажу підприємство залишає за собою суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар), операція реалізації і дохід від продажу не визнаються. Якщо підприємство зберігає незначні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар), операція реалізації і дохід визнаються.

Як правило, передача ризиків та винагород відбувається тоді, коли передається юридичне право або коли товари передані фізично.

Дохід від реалізації товарів визначають як:

- дохід, визнаний під час передачі (момент продажу);
- відстрочений дохід;
- дохід, визнаний після передачі;
- дохід, визнаний до передачі.

Надання послуг, як правило, передбачає виконання підприємством завдання, обумовленого в контракті, протягом узгодженого періоду часу.

Дохід від надання послуг може бути визнаний в один із двох способів:

- якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно визначений, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операцій, який існує на звітну дату при застосуванні методу поетапного виконання робіт;
- якщо неможливо достовірно виміряти результат операції, яка передбачає надавши послуг, дохід має визнаватися тільки у тому обсязі, в якому визвані витрати підлягають відшкодуванню.

Результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити в разі задоволення всіх наведених умов:

- суму доходу можна достовірно оцінити;
- існує ймовірність знаходження до підприємства економічних вигід, пов'язаних з операцією;
- етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити;
- витрати, понесені у зв'язку з операцією, і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

Етап завершеності операції, яка передбачає надання послуг, на звітну дату можна визначити різними способами:

- огляд виконаних робіт;
- послуги, надані на певну дату, як відсоток до загальної обсягу послуг, які мають бути надані;
- питома вага витрат, понесених на певну дату, у загальній сумі попередньо оцінених витрат операції.

Методи обліку доходу від надання послуги наведено на рис. 6.2.



Рис. 6.2. Методи визнання доходу від надання послуг за МСБО 18 "Дохід"

Приклад 6.4.

Компанія "Аудитсервіс" уклала контракт на суму 200000 грош. од. на надання послуг по веденню бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Надання послуг було заплановано на протязі 2008-2009 рр. Є така інформація по даному контракту:

1. понесені витрати у 2008 році склали 81000 грош. од., у 2009 році - 70000 грош. од.
2. Попередньо оцінені витрати у 2008 році склали 69000 грош. од., у 2009 році-0.

Компанія "Аудитсервіс" використовує метод пропорційного співвідношення витрат по договору, понесених на дату складання звіту, до оціночної величини витрат за погодженням для визначення ступеня завершеності операції.

Визначити:

3. Яку суму доходу від наданих послуг слід відобразити у звітності за 2008 рік? Наведіть розрахунки.
4. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку дохід і валовий прибуток за 2008 рік.
5. Яку суму валового прибутку слід відобразити у звітності за 2009 рік? Наведіть розрахунки.

Розв'язок.

1. Сума доходу від наданих послуг за 2008 рік:
 $81000 / 150000 * 200000 = 108000$ грош. од.
2. Бухгалтерські записи у 2008 р.:

Дт "Витрати по контракту"	81000
Дт "Незавершене виробництво"	27000
Кт "Дохід по контракту"	108000
3. Валовий прибуток за 2009 рік, грош. од.:	
Дохід від надання послуг	200000
Собівартість послуг	151000
Валовий прибуток	49000
Визнаний у 2008 році	(27000)
Визнаний у 2009 році	22000
Дохід від надання послуг	200000
Визнаний дохід в 2008 році	(108000)
Визнаний дохід в 2009 році	92000
Собівартість послуг в 2009 році	(70000)
Валовий прибуток в 2009 році	22000

Відсотки - плата за використання грошових коштів або їх еквівалентів, або сум, заборгованих підприємству.

Роялті - плата за використання нематеріальних активів підприємства, наприклад, патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм.

Дивіденди - розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до часток, що належать їм у певному класі капіталу.

Дохід від відсотків, роялті, дивідендів має визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням ефективного (реального) доходу від активу, якщо:

- існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до підприємства;
- сума доходу може бути достовірно оцінена;
- коли встановлено право акціонерів на отримання виплати (для дивідендів).

МСБО 18 "Дохід" не застосовується до операцій оренди, дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі, первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів та ін.

МСБО 18 "Дохід" вимагає розкриття такої інформації:

- а) облікової політики щодо визнання реалізації, включаючи спосіб визначення етапу завершеності;
- б) суму кожної суттєвої категорії доходу, зокрема такі доходи, як отримані від:
 - реалізації товарів;
 - надання послуг;
 - відсотків;
 - роялті;
 - дивідендів;
- в) суму доходу, яка виникає від обміну товарами або послугами, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

6.2. ДОХОДИ ВІД ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ, БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ (МСБО 20, МСБО 11)

Облік будівельних контрактів регулюється МСБО 11 "Будівельні контракти".

Будівельний контракт - це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням. Наприклад, спорудження мосту, будинку, дамби, корабля, житлового мікрорайону або мережі шляхів.

Контракт із фіксованою ціною - це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

Контракт з ціною "витрати плюс" - будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються припустимі чи іншим чином визначені витрати плюс відсоток від суми цих витрат або фіксована винагорода.

$$\text{Загальний дохід від контракту} = \text{Початкова сума, погоджена в контракті} + \text{збільшення витрат} \pm \text{відхилення} + \text{претензії} + \text{заохочувальні виплати - штрафи}$$

Збільшення витрат — це підвищення вартості контракту для врахування того, що протягом строку дії тривалого контракту витрати на матеріали та витрати на оплату праці можуть збільшуватися, наприклад, з ростом інфляції, і таке збільшення не було складовою частиною початкового контракту з фіксованою ціною.

Відхилення - це зміна замовником будь-якої з деталей контракту, незалежно від того, чи є вона додаванням чи вилученням специфікацій. Вартість відхилення слід включати до загального доходу від контракту, якщо:

існує ймовірність того, що замовник схвалить відхилення і суму доходу, пов'язаного з ним;

- суму можна достовірно оцінити.

Претензія виникає, коли підрядник бажає отримати більше грошей тому, що були понесені витрати, не включені спочатку в контракт. Наприклад, претензія щодо додаткових витрат може виникнути внаслідок затримки в роботі або виправлення помилок в початковій специфікації. Вартість претензії слід включати в загальний дохід від контракту, якщо:

- існує ймовірність, що замовник погодиться прийняти претензію;
- можна достовірно оцінити суму, на яку замовник погодиться.

Заохочувальні платежі - це платежі підрядникові в разі виконання або перевищення визначених у контракті строків або стандартів якості. Штрафи -це суми, які вираховують із загального доходу від контракту, якщо підрядник не дотримується строків чи стандартів. Їх слід включати в обчислення загального доходу від контракту, якщо:

- існує ймовірність, що стандарти будуть виконані або невиконані;
- суму можна достовірно оцінити.

Витрати за контрактом повинні включати:

- витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом;

- витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на контракт;
- інші витрати, які конкретно несе замовник згідно з умовами контракту.

Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, дохід від контракту та витрати за контрактом слід відповідно визнавати як дохід та витрати з посиланням на ступень завершеності контракту на дату балансу.

Будь-які очікувані збитки від будівельного контракту слід негайно визнавати як витрати.

Якщо кінцевий результат не можна достовірно оцінити, дохід, який слід визнати, не повинен перевищувати понесені на даний час витрати за контрактом, які очікується відшкодувати. Витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони понесені. Мета цього - не показувати прибуток, доки не можна буде достовірно оцінити кінцевий результат.

Можливість достовірної оцінки кінцевого результату контракту залежить від того, чи є цей контракт контрактом з фіксованою ціною або контрактом з ціною «витрати плюс».

Для *контрактів з фіксованою ціною*, кінцевий результат можна достовірно оцінити, якщо:

- загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити;
- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід;
- можна достовірно оцінити як витрати, понесені за контрактом, так і етап завершеності;
- витрати, понесені за контрактом, можна чітко визначити для порівняння з попередніми оцінками.

Для *контрактів з ціною "витрати плюс"* критерії такі:

- існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигід;
- витрати, понесені за контрактом, можна чітко визначити та достовірно оцінити.

Етап завершення можна оцінити різними способами, залежно від типу будівництва та наявної інформації. Типові методи:

$$\frac{\text{Витрати, понесені за контрактом}}{\text{Загальні витрати за контрактом}} \quad (6.1)$$

$$\frac{\text{Вартість виконаних за контрактом робіт}}{\text{Загальний дохід від контракту або завершення фізичної частини робіт}} \quad (6.2)$$

Приклад 6.5.

"Shipwright" - це велике, зареєстроване на фондовій біржі підприємство, основною діяльністю якого є суднобудування. "Shipwright" складає свої фінансові звіти на 31 грудня кожного року. 30 червня 2007 р. воно було успішним у забезпеченні довгострокового контракту на спорудження танкеру для підприємства "Petrochem". Завершення роботи очікувалося до 31 грудня 2009 р. і роботи мали охоплювати кілька облікових періодів.

Узгоджена ціна контракту становила €800 мільйонів. Існує умова про заохочування, яка дозволяє 2% збільшення цієї ціни, якщо роботу буде завершено раніше на вісім або більше тижнів, ніж за графіком, а також умова про штрафи, які складатимуть 1%, якщо виконання контракту затримується більше, ніж на чотири тижні. Через тривалість контракту існує положення про збільшення витрат на оплату праці, яке набирає чинності в облікових роках до 31 грудня 2009 р. та 2010 р.

Тривалі спільні запити представників промисловості та уряду стосовно стандартів безпеки та проблем розливу нафти призвело до попередніх даних, що обумовили введення 1 липня 2008 р. нового проміжного законодавства щодо будівництва нафтових танкерів. Основним наслідком законодавства є те, що нові нафтові танкери повинні мати конструкцію з подвійною обшивкою. Це не було частиною початкової конструкції танкеру, який споруджувала компанія "Shipwright". Прискорені переговори з "Petrochem" призвели до відхилення від контракту, пов'язаного з модифікованим методом будування відповідно до нового законодавства. Положення про заохочування не застосовується до ціни відхилення. "Petrochem" узгодила ціну, більшу на €100 мільйонів, та продовження дати завершення на два місяці (тобто, 28 лютого 2010 р.). "Shipwright" оцінив, що вартість відхилення становитиме €80 мільйонів.

Наведені далі деталі пов'язані з ходом виконання контракту. Усі попередні оцінки відносяться до кінця відповідного року та їх можна вважати достовірними.

Усі показники наведені в мільйонах €	2007	2008	2009	2010
Попередньо оцінені загальні витрати	640	660	660	680
Фактичні витрати до теперішнього часу	128	264	507	680
Витрати на виправлення			20	
Попередньо оцінені витрати на відхилення			80	84
Фактичні витрати на відхилення			48	84

Узгоджене збільшення витрат на оплату праці			6	10
Попередньо оцінена дата завершення	вчасно	вчасно	на 10 тижнів раніше	завершено 31.03. 2010 р.
вартість виконаної роботи згідно з актом прийому-передачі				
Початковий контракт	136	280	570	800
Відхилення			60	100

Попередньо оцінені загальні витрати та фактичні витрати до теперішнього часу не охоплюють витрати на виправлення, витрати на відхилення або збільшення витрат на оплату праці.

"Shipwright" обчислює етап завершення як витрати, понесені до теперішнього часу (за винятком витрат на виправлення та збільшення витрат на оплату праці) пропорційно до загальних витрат.

"Shipwright" надає рахунки-фактури "Petrochem", виходячи з вартості роботи, оформленої актами прийому-передачі конструкторами морських суден.

Кінцевий результат контракту не вважається достовірно оціненим, якщо він не буде завершеним на 20% . Будь-які очікувані витрати визнаються негайно.

Складіть витяги із Звіту про всеохоплюючий прибуток та звіту про фінансове становище (балансу) для підприємства "Shipwright" на 31 грудня за роки 2007 р., 2008 р., 2009 р. та 2010 р. щодо наведеного вище контракту.

Яким був би вплив на фінансові звіти, якщо етап завершення обчислювали б за вартістю виконаної роботи, оформленої актом прийому-передачі пропорційно до загального доходу від контракту?

Розв'язок

	2007	2008	2009	2010
Етап завершення на основі витрат				
Витрати до теперішнього часу (включаючи відхилення)	128	264	507+48	680+84
Загальні витрати за контрактом (включаючи відхилення)	640	660	660+80	680+84
Етап завершення	20%	40%	75%	100 %
Етап завершення на основі доходів				
Виконана робота згідно з актами прийому-передачі	136	280	630	900
Загальний дохід від контракту	800	800	800+100	800+100
Етап завершення	17%	35%	70%	100 %

Витяги зі звіту про всеохоплюючий прибуток

	2007	2008		2009		2010	
	Поточний рік	при	Поточний рік	при	Поточний рік	при	Поточний рік
Дохід	160	800*40%	160	(900+2%*800)*75%+6	373	900-1%*,*800+10	209
Собівартість реалізації	128	660*40%	136	507+48+6	297	680+84+10	213
Валовий прибуток	32		24		76		(4)
Витрати на виправлення	-		-	20	20	20	-
Прибуток	32		24		56		(4)

Витяги зі звіту про фінансове становище (балансу)

	2007	2008	2009	2010
Витрати до теперішнього часу	128	264	581	794
I Прибуток	<u>32</u>	<u>56</u>	<u>112</u>	<u>108</u>
	160	320	693	902
Виставлені рахунки згідно з ходом виконання робіт	<u>116</u>	<u>280</u>	<u>630</u>	<u>900</u>
Валові суми до сплати замовниками за роботу за контрактом	<u>24</u>	<u>40</u>	<u>63</u>	
Валові суми до сплати замовникам за роботу за контрактом				<u>2</u>

Облік державних грантів регулюється МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу". Типи грантів:

1. Гранти, пов'язані з активами. Грант надається за умовою придбання основних засобів підприємством.

2. Гранти, пов'язані з доходом. Грант надається для цілей, не пов'язаних з активами, наприклад, для заохочення підприємства прийняти на роботу більше працівників або надати навчання для персоналу.

3. Безповоротні позики - позики, які не підлягають погашенню за певних умов.

Принцип обачності не дозволяє визнавати грант, поки не буде обґрунтованої впевненості в тому, що: - умови, визначені для отримання гранту, будуть виконані підприємством;

- грант дійсно буде отримано.

Існує два варіанти обліку грантів, наданих для придбання активів: 1. Грант слід обліковувати як відстрочений дохід і визнавати дохід від гранту в звіті про всеохоплюючий прибуток протягом строку корисної експлуатації активу. Відстрочений дохід визнається як зобов'язання і його слід розподіляти на поточний та непоточний.

2. Грант слід обліковувати як зменшення вартості активу і визнавати менші амортизаційні відрахування протягом строку корисної експлуатації активу.

Приклад 6.6.

Підприємство "Fortunate" отримує державний грант в €60000 11 листопада 2008 р. за умови, що придбає конкретний верстат. Воно купує верстат 11 січня 2009 р. за €200000. Очікуваний строк корисної експлуатації верстата становить 10 років і немає ліквідаційної вартості.

Слід зазначити відповідний обліковий підхід в роки 2008 та 2009, | застосовуючи один з наведених вище методів.

Розв'язок

1999 р.

Дт "Грошові кошти"* 60

Кт "Відстрочений прибуток" 60

2000 р.

Дт "Актив** 200

Кт "Грошові кошти" 200

Дт "Відстрочений прибуток" 6

Кт "Дохід від гранту" 6

Дт "Амортизація" 20

Кт "Накопичена амортизація"* 20

АБО

Дт "Актив" 140

Кт "Грошові кошти" 200

Дт "Відстрочений прибуток*" 60

Дт "Амортизація*" 14

Кт "Накопичена амортизація" 14

Існує два варіанти обліку грантів, пов'язаних з доходом:

6. Дохід від гранту слід обліковувати як дохід в звіті про всеохоплюючий прибуток, наводячи його окремо, наприклад, під заголовком "Інший дохід".
7. Дохід від гранту слід обліковувати як витрати зі зворотнім знаком, зменшуючи відповідні витрати, яким, за припущенням, мав допомогти грант.

Приклад 6.7.

Урядове дослідження припускає, що принаймні 80% з усіх нових інженерів, яким надавалися спеціалізовані тренінги та працевлаштування протягом одного року після закінчення коледжу, продовжуватиме успішно працювати повний робочий день решту 40 років їх строку роботи. Для заохочення довгострокової роботи уряд вирішує надавати гранти підприємствам, які приймають на роботу випускників коледжів та зобов'язуються надати їм навчання протягом перших шести місяців їх роботи.

Грант наявний з 2008 року і наданий в сумі € 10000 на одного нового працівника, який проходить офіційне навчання в перші шість місяців роботи. Підприємство "Development Co." сплачує заробітну плату в сумі € 18000 на рік кожному новому працівникові.

Підприємство "Development Co." прийняло на роботу п'ять нових випускників 1 травня 2008 р. і отримує грант у сумі €50000 30 червня 2008 р.

Розв'язок

Коли отриманий

Дт "Грошові кошти" 50

Кт "Відстрочений прибуток" 50

Коли прийнятий на роботу - не впливає

Коли прийнятий на роботу за контрактом з навчанням - можна починати визнання доходу

Коли навчання завершено

Дт "Відстрочений прибуток" 50

Кт "Дохід від гранту" 50

або

Дт "Відстрочений прибуток" 50

Кт "Витрати на навчання" 50

Якщо умови надання гранту не виконано, уряд може наполягати на поверненні гранту.

У фінансових звітах слід розкривати інформацію з таких питань: - облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи відображення, прийняті для фінансових звітів; - характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство має пряму вигоду; - невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державної допомоги, що була визнана.

6.3. ВИТРАТИ НА ПОЗИКИ

Порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики встановлено МСБО 23 "Витрати на позики".

Витрати на позики — це витрати на сплату відсотків або інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів. Такі витрати звичайно включають:

- проценти за банківським овердрафтом, короткостроковими та довгостроковими позиками;
- амортизацію дисконту або премії, пов'язану з борговими зобов'язаннями;
- амортизацію допоміжних витрат, що виникають у зв'язку з отриманням позики;
- фінансові витрати, пов'язані з капітальною (фінансовою) орендою;
- курсові різниці, що виникають у зв'язку з позиками в іноземній валюті, тією мірою, якою вони розглядаються як коригування витрат на проценти.

29 березня 2007 р. РМСБО видав змінений МСБО 23 "Витрати на позики". Основною зміною порівняно з попередньою редакцією цього стандарту є скасування вибору щодо обліку витрат на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами.

Переглянутий МСБО 23 вимагає капіталізувати витрати на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами. Ця вимога не стосується активів, які обліковують за справедливою вартістю, і запасів, які виготовляють у великій кількості на повторювальній основі, навіть якщо вони потребують значного часу для підготовки до продажу.

Переглянутий МСБО 23 застосовують до витрат на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами, для яких дата капіталізації починається з (або після) 1 січня 2009 р. Дозволено застосовувати цей стандарт до наведеної дати.

Кваліфікований актив - це актив, підготовка якого до реалізації або використання за призначенням обов'язково потребує значного часу.

Прикладами кваліфікованих активів є:

- 1) запаси, які потребують значного часу для підготовки їх до реалізації (наприклад, вино, що потребує кількох років витримки);
- 2) будівельні контракти;
- 3) виробничі будівлі, електростанції тощо;
- 4) інвестиційна власність;
- 5) нематеріальні активи, розроблені власними силами.

Проте ключовим критерієм у кожному конкретному випадку є тривалість часу, необхідна для підготовки активу до використання (або реалізації).

Слід звернути увагу, що до складу кваліфікованих активів може бути включена інвестиційна власність, але не фінансові інвестиції.

Приклад 6.8.

Підприємство "Construction" бере позики, як правило у спосіб, наведений нижче, щоб будувати кваліфіковані активи:

- банківську позику €200000, сплачуючи відсотки за ставкою 8% на рік;
- банківську позику €400000, сплачуючи відсотки за ставкою 10% на рік;
- боргові зобов'язання номінальною вартістю €200000, сплачуючи відсотки за ставкою 5% на рік.

Будівництво "Заводу А" почалося в 2007 р. та вартість у звіті про фінансове становище (балансі) станом на 31 грудня 2008 р. становить €300000. Протягом 2009 р. ще €150000 було витрачено на завод і роботу було завершено 30 вересня 2009 р. Завод розташований в "Зоні підприємств", призначеній урядом і відповідає вимогам до державної допомоги. З цієї причини було надано грант у сумі €10000 підприємству "Construction" протягом 2009 р. для надання допомоги в будівництві заводу.

Підрахуйте вартість "Заводу А" у звіті про фінансове становище (балансі) станом на 31 грудня 2009 р. (ігнорувати амортизацію).

Розв'язок. Середньозважена величина витрат на позику:

$$\left(\frac{200000}{800000} \cdot 8\%\right) + \left(\frac{400000}{800000} \cdot 10\%\right) + \left(\frac{200000}{800000} \cdot 5\%\right) = 0,02 + 0,05 + 0,0125 = 0,0825$$

$$\text{Витрати, що відповідають критеріям} = €370000 \cdot 8,25\% \cdot 9/12 = €22894.$$

$$\text{Середня балансова вартість активу} = \frac{300000 + 440000}{2} = 370000 \text{ у}$$

період з січня до вересня. Вартість "Заводу А" = €440000 + €22894 = €462894

Не є кваліфікованими активи, які:

1) виробляються постійно або серійно у великій кількості протягом короткого проміжку часу;

2) готові для використання за призначенням або реалізації.

Іноді складно встановити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і визначити позики, яких можна було б уникнути в разі відсутності витрат на цей актив. Такі труднощі виникають, наприклад, коли:

- існує централізована координація фінансової діяльності підприємства;
- група використовує різні інструменти позики з різними ставками відсотка та позичає ці кошти іншим компаніям групи на різних умовах;

- позики, отримані в іноземній валюті, обмінний курс якої коливається, оскільки група діє в умовах високого рівня інфляції.

За таких умов визначення суми витрат на позики, пов'язаної з кваліфікованим активом, потребує спеціального аналізу.

У випадку коли діяльність підприємства фінансується за рахунок різних видів позикового капіталу, і ці кошти використовуються для отримання кваліфікованого активу, сума витрат на позики, що підлягає капіталізації, визначається із застосуванням розрахункової норми капіталізації до витрат на цей актив. Нормою капіталізації є середньозважена величина витрат на всі непогашені позики підприємства протягом періоду.

Капіталізація витрат на позики починається, коли:

- понесені витрати пов'язані з кваліфікованим активом;
- понесені витрати на позики;
- здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до реалізації або використання за призначенням.

Приклад 6.9,

Підприємство позичило €100000 під 10% на будівництво навісу для складу. Внаслідок страйку працівників, навіс завершено через 14 місяців, на чотири місяці пізніше.

Яку суму позики слід капіталізувати?

Розв'язок.

Час, що був необхідний для завершенні, = 14 місяців.

Затримка = 4 місяці.

Період капіталізації = 10 місяців

Капіталізована сума = €100,000 x 10% x 10/12 = 8,333

Хоча може виникнути питання, чи є 10 місяців достатньою кількістю часу.

Якщо в процесі створення активу з'ясується, що вартість очікуваного відшкодування є нижчою за балансову вартість цього активу, капіталізація витрат на позики продовжується, але балансову вартість слід списати до вартості очікуваного відшкодування.

Фінансові звіти мають розкривати таку інформацію:

- облікову політику, прийняту для витрат на позики;
- суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;
- норму капіталізації, використану для визначення суми витрат на позики, що відповідає вимогам до капіталізації.

6.4. ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК

Облік податків на прибуток регулюється МСБО 12 "Податки на прибуток"

Податковий прибуток (збиток) - це прибуток (збиток), визначений відповідно до правил, встановлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

Обліковий прибуток - прибуток (збиток) до оподаткування, відображений у звіті про прибуток або збиток.

Тимчасові різниці - це різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання та їх податковою базою.

Податковою базою активу чи зобов'язання є сума, яка використовується з метою оподаткування цих активів чи зобов'язань.

Оскільки активи втілюють у собі майбутні економічні вигоди, *податковою базою активу* є сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподатковуваних економічних вигід, які отримає підприємство в результаті відшкодування балансової вартості активу.

Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за мінусом суми, що підлягає вирахуванню з метою оподаткування цього зобов'язання в майбутніх періодах.

У разі доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням суми доходу, яка не підлягає оподаткуванню в майбутніх періодах.

Залежно від впливу на податковий прибуток (збиток) тимчасові різниці можуть бути такими, що підлягають:

- оподаткуванню;
- вирахуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, - це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об'єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню.

Отже, тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, збільшують податковий прибуток (або зменшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, — це тимчасові різниці, які при визначенні суми прибутку майбутніх періодів, який є об'єктом оподаткування, призведуть до виникнення сум, що не підлягають оподаткуванню.

Таким чином, тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, зменшують податковий прибуток (або збільшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.

Водночас, є тимчасові різниці, які не є різницями в часі, наприклад, ті тимчасові різниці, що виникають, коли:

- немонетарні активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці, яка є складовою діяльності підприємства, що звітує, переводяться за історичними валютними курсами;
- немонетарні активи та зобов'язання переводяться з однієї валюти в іншу згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції";
- балансова вартість активу чи зобов'язання після первісного визнання відрізняється від їхньої первісної податкової бази.

Поточний податок на прибуток - це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо податкового прибутку (збитку) за певний період.

Приклад 6.10.

Підприємство має прибуток від діяльності у сумі €350000 на рік до обліку витрат на орендну плату у сумі € 38000 на рік за майно, яким вона управляє. Наприкінці 2008 р. підприємство визнає зобов'язання у сумі €38000 за нараховані витрати з орендної плати, яку ще не сплачено. Протягом 2009 р. підприємство сплачує орендну плату за два роки - 2008 та 2009.

З метою оподаткування орендна плата не підлягає оподаткуванню, доки підприємство її не сплатить. Ставка податку дорівнює 29 %.

Складіть відповідні витяги з фінансових звітів за відповідні періоди.

Розв'язок.

Витяги зі звіту про фінансове становище (балансу)	€	€
	2008 р.	2009 р.
Непоточні активи		
Відстрочений податковий актив (P2)	11020	-
Зобов'язання		
Нарахування орендної плати	38000	-
Поточний податок до сплати	101500	79460

Витяги зі звіту про прибуток або збиток	€	€
	2008 р.	2009 р.
Прибуток до оподаткування (€350000-€38000)	312000	312000
Поточний податок (P1)	(101500)	(79460)
Відстрочений податок (P2)	11020	(11020)
Прибуток після оподаткування	221520	221520

(P1) Поточний податок		
Прибуток до витрат на орендну плату	350000	350000
Сплачена орендна плата	-	(76.000)
Прибуток до оподаткування	350000	274000
Поточний податок при 29 %	101500	79460
(P2) Відстрочений податковий актив		
Балансова вартість	38000	-
Податкова база	-	-
Тимчасова різниця	38000	.
Вістрочений податковий актив (при 29%)	11020	-

Відстрочені податкові зобов'язання - це суми податків на прибуток, що підлягають сплаті у майбутніх періодах відповідно до тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочені податкові активи — це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню;
- перенесення невикористаних податкових збитків;
- перенесення невикористаних податкових пільг.

Сума відстрочених податків визначається за кожною статтею балансу як добуток тимчасової різниці та відповідної ставки оподаткування, тобто:

$$ВЛЗ = \text{TRоп} * СПП, \quad (6.3)$$

де *ВЛЗ* - відстрочене податкове зобов'язання;

TRоп — тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню; *СПП* - ставка податку на прибуток.

$$ВПА = \text{TRвир} * СПП, \quad (6.4)$$

де *ВПА* - відстрочений податковий актив;

TRвир - тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню;

СПП - ставка податку на прибуток.

Відстрочене податкове зобов'язання визначається щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, за винятком різниць, які стосуються:

- первісного визнання гудвілу;
- первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка не є об'єднанням бізнесу або не впливає ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

У свою чергу, відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню, тією мірою, якою існує ймовірність отримати оподаткований прибуток, до якого можна застосувати тимчасову різницю, яка не підлягає оподаткуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу чи зобов'язання в господарській операції, яка:

- 1) не є об'єднанням бізнесу;
- 2) не впливає під час здійснення ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

Ймовірність отримання податкового прибутку, щодо якого можна використати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, існує тоді, коли є достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню і стосуються того самого податкового органу та того самого платника податку, і коли анулювання цих тимчасових різниць передбачається:

а) у тому самому періоді, в якому передбачено анулювання тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;

б) у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.

Якщо підприємство має досвід нещодавніх збитків, це свідчить, що майбутнього оподаткованого прибутку може не бути в наявності та що відстрочений податковий актив не слід визнавати.

Якщо підприємство має оподатковані тимчасові різниці, можна припустити, що тимчасові різниці, що не підлягають оподаткуванню, можна вираховувати з них, якщо:

- вони пов'язані з тим самим податковим органом та тим самим оподаткованим підприємством,
- очікується, що оподатковані тимчасові різниці стернутимуться у тому самому періоді, що і тимчасові різниці, що не підлягають оподаткуванню або можуть бути перенесені на період тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню.

Якщо існують недостатні оподатковані тимчасові різниці, податковий актив, пов'язаний з тимчасовими різницями, що не підлягають оподаткуванню, можна визнавати тією мірою, якою:

- є ймовірним, що підприємство матиме оподатковані прибутки у тому періоді, який може бути відповідним для сторнування тимчасових різниць (знову ж, податки мають відноситися до того самого податкового органу та того самого оподаткованого підприємства) або
- підприємство має можливість планувати податки, що веде до створення оподаткованих прибутків у відповідних періодах.

Обставини, що ведуть до оподаткованих тимчасових різниць і, отже, до відстрочених податкових зобов'язань:

- дохід від відсотків обліковується методом нарахування, але може бути оподаткований на основі касового методу (отриманих грошових коштів);

- накопичена амортизація у фінансовому обліку менша, ніж у податковому;
- витрати на розробки можна капіталізувати та амортизувати протягом майбутніх періодів при визначенні облікового прибутку, але вони можуть вираховуватися з податків у момент їх виникнення;
- активи переоцінюються і відповідне коригування не здійснюється з метою оподаткування.

Згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток", підприємству слід визнавати відстрочені податкові зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та з частками у спільних підприємствах, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі дві умови:

а) материнська компанія, інвестор або контролюючий учасник спільного підприємства може контролювати час анулювання тимчасової різниці;

б) є ймовірність, що тимчасова різниця не анулюється в найближчому майбутньому.

Приклади статей, що можуть призвести до тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і, отже, відстрочених податкових активів:

- витрати на пенсійне забезпечення вираховуються з облікового прибутку, якщо працівники надають послуги. Вони можуть стати такими, що не вираховуються з податків, тільки якщо підприємство сплачує внески до пенсійного фонду або сплачує пенсії пенсіонерам;
- накопичена амортизація у фінансовому обліку більша, ніж у податковому;
- чиста вартість реалізації запасів або сума очікуваного відшкодування непоточних активів зменшується, і тому зменшується балансова вартість у фінансових звітах, але зменшенням можна зневажити з метою оподаткування, поки актив не продано;
- витрати на дослідження, витрати на реорганізацію або витрати на налагоджувальні роботи визнаються як витрати з метою обліку, але можуть не вираховуватися з метою оподаткування до настання пізнішої дати;
- дохід відстрочується у балансі, але його можна включати до складу оподаткованих прибутків, коли вони отримані.

Методи обчислення відстроченого податку:

1. Повне забезпечення. МСБО 12 "Податки на прибуток" вимагає застосовувати метод повного забезпечення (або повного розподілу) для забезпечення відстроченого податку. Тимчасові різниці повністю забезпечені. Він базується на тому принципі, що у фінансових звітах за період слід визнавати податковий вплив усіх операцій, що відбуваються в цьому періоді. Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками податку, які, як очікується, будуть застосовані в тому періоді, коли актив

продано або зобов'язання погашено, на основі ставок податку (та податкового законодавства), що були чинними або в основному чинними на дату балансу.

2. „З початку до кінця". За концепцією „з початку до кінця" жодного забезпечення на відстрочений податок не здійснюється. Вона базується на тому принципі, що лише податок, що підлягає сплаті щодо періоду, слід нараховувати в цьому періоді, оскільки виникає податок на оподатковані, а не облікові прибутки.

3. *Часткове забезпечення.* За методом часткового забезпечення відстрочений податок слід обліковувати стосовно суми, щодо якої існує ймовірність того, що сплата податку буде тимчасово відстрочена або прискорена. Слід розглянути плани майбутніх капітальних видатків та запитати: „Чи перевищать резерви на податки амортизацію протягом наступних кількох років?". Якщо відповідь „так", тоді забезпечення на відстрочений податок не потрібні. Якщо відповідь „ні", тоді забезпечення на відстрочений податок потрібні для максимального сторнування, коли вони будуть створені.

4. *Метод відстрочення у порівнянні з методом зобов'язання.* Якщо ставка податку змінюється з часом, тоді виникає проблема щодо суми відстроченого податку, яку слід відображати у звіті про прибутки та збитки у пізніші роки. Існує два методи обчислення.

5. *Метод відстрочення.* Згідно з цим методом припускають, що відстрочене податкове зобов'язання є сумою податку, яку було „заощаджено" у попередніх періодах і яка підлягає сплаті пізніше. Отже, згідно з ним застосовується ставка податку, яка застосовується на дату виникнення тимчасової різниці.

6. *Метод зобов'язання.* Згідно з цим методом припускають, що відстрочене податкове зобов'язання є сумою податку, яку фактично слід сплатити, і тому застосовують ставку податку на ту дату, коли сторнуватимуть тимчасову різницю.

За МСБО 12 "Податки на прибуток" слід застосовувати метод зобов'язання.

Поточні та відстрочені податки на прибуток відображаються як дохід або витрати у звіті про прибуток або збиток, крім випадків, коли податки виникають у результаті:

- операцій (подій), відображених безпосередньо на рахунках власного капіталу;
- об'єднання бізнесу.

При цьому пояснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком може бути надано у формі узгодження: а) сум податкових витрат (доходів) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування (розкриваючи також

основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати); б) сум середньої чинної ставки оподаткування та ставки оподаткування,

що її слід застосовувати (розкриваючи також основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати).

Ставкою оподаткування, що підлягає застосуванню, звичайно є внутрішня ставка країни, у якій розташоване підприємство, яка поєднує ставку оподаткування для загальнодержавного та місцевих податків. Якщо компанія діє у кількох країнах, доцільно робити узгодження за кожною країною, а потім об'єднувати їх. У свою чергу, середня ставка оподаткування дорівнює:

$$\overline{Cоп} = \frac{B(Д)пп}{ОП} \quad (6.5)$$

де *Cоп* - середня ставка оподаткування;

B(Д)пп - витрати (дохід) з податку на прибуток; *ОП* - обліковий прибуток.

Приклад 6.11.

Підприємство "Юліан" визнало відстрочене податкове зобов'язання за рік, що закінчився 31 грудня 2008 р., яке стосується виключно прискореної податкової амортизації основних засобів за нормою 30 %. Чиста балансова вартість основних засобів на цю дату становила €310000 і податкова частково списана вартість становила €230000.

Такі дані відносяться до року, що закінчився 31 грудня 2009 р.:

1. Па кінець року балансова вартість основних засобів становила €460000, а їх податкова частково списана вартість - €270000. Протягом року деякі статті були переоцінені на €90000. Раніше ніякі статті не потребували переоцінки. В податковій юрисдикції, за якою підприємство здійснює діяльність, переоцінки активів не впливають на податкову базу активу чи оподаткованих прибутків. Прибутки внаслідок переоцінки підлягають оподаткуванню після продажу.

2. Підприємство "Юліан" почало розробку нового продукту протягом року та капіталізувала €60000 згідно з МСБО 38 "Нематеріальні активи". Видатки вираховували з метою оподаткування тоді, коли вони були понесені. Жодні видатки не амортизували до кінця року.

3. У звіті про прибутки та збитки підприємства "Юліан" показано дохід від відсотків до отримання у сумі €55000, але лише €45000 з них отримали до кінця року. Дохід від відсотків оподатковується при отриманні.

4. Протягом року підприємство „Юліан” створило забезпечення у сумі €40000, щоб покрити зобов'язання з усунення пошкодження, спричиненого аварією з екологічними наслідками. Жодне забезпечення не використовували до кінця року. Видатки підлягають вирахуванню з метою оподаткування при

сплаті.

Ставка корпоративного податку на прибуток не змінювалася з попереднього року. Нарахування поточного податку обчислено за рік у сумі €45000.

Складіть таблицю, в якій наведено балансову вартість, податкову базу та тимчасові різниці для кожної статті станом на 31 грудня 2009 р.

Розв'язок.

Основні засоби			
Податкова база	270000		
Облікова база	<u>(460000).</u>		
Тимчасова різниця	(190000)	при 30 %	57000
Витрати на розвиток			
Податкова база			
Облікова база	<u>(60000)</u>		
Тимчасова різниця	(60000)	при 30%	18000
Відсотки до отримання			
Податкова база	-		
Облікова база	<u>(10000)</u>		
Тимчасова різниця	(10000)	при 30 %	3000
Забезпечення			
Податкова база	(40000)		
Облікова база	-		
Тимчасова різниця	(40000)	при 30%	12000
Всього відстрочених податкових зобов'язань	66000		

Відстрочене податкове зобов'язання

	перенесено (P1)		
	24000		
Перенесено 66000	переоцінка 27000	(90000*30%)	Балансуюча цифра
	Звіт про прибуток або збиток 15000		
<u>66000</u>	<u>66000</u>		
Поточний податок	45000		
Відстрочений податок	15000	60000	
(P1) Зобов'язання на початок періоду			
Податкова частково списана вартість		230000	
Чиста балансова вартість	»	<u>(310.000)</u>	
	(80000)	при 30 % =	24000

При об'єднанні компаній, яке є придбанням, Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають оцінювати придбані активи за їх справедливою вартістю на дату придбання. Тимчасові різниці виникають, коли підхід до податкової бази придбаних активів та зобов'язань, відрізняється від підходу до облікової бази. Остаточні відстрочені податкові зобов'язання впливають на гудвіл. Підприємству не слід визнавати відстрочені податкові зобов'язання, що виникають від самого гудвілу, якщо амортизація гудвілу не підлягає вирахуванню з метою оподаткування.

Приклад 6.12.

1 січня 2009 р. підприємство "Ганна", яке розташовано у Великій Британії, придбала 100% акцій підприємства "Седрік", яке розташовано у Франції, за €600 млн. Підприємство "Ганна" амортизує гудвіл протягом п'яти років. Ці витрати не підлягають вирахуванню з метою оподаткування. Ставка податку у Великій Британії становить 30 %. У Франції вона дорівнює 40 %.

Справедлива вартість активів та зобов'язань, що підлягають визначенню, за винятком будь-яких відстрочених податкових активів та зобов'язань, придбаних підприємством "Ганна", наведена далі разом з їх податковою базою у Франції та результуючими тимчасовими різницями.

	Вартість придбання	Податкова база	Тимчасові різниці
	€млн.	€млн.	€млн.
Основні засоби	270	155	115
Дебіторська заборгованість	210	210	
Запаси	174	124	50
Зобов'язання за пенсіями	(30)	-	(30)
Кредиторська заборгованість	(120)	(120)	
Справедлива вартість придбаних активів та зобов'язань	504	369	135

Яким буде вплив відстроченого податку на гудвіл?

Розв'язок. Відстрочені податкові зобов'язання = $135 \times 40\% = 54$ Гудвіл без врахування відстроченого податку Собівартість інвестицій 600 Мінус вартість чистих придбаних активів (504)

Гудвіл с відстроченим податком = $96 + 54 = 150$

Наслідків відстроченого податку не буде у материнській компанії, але вони будуть в обліку дочірнього підприємства.

У результаті об'єднання компаній, материнське підприємство може бути здатною відшкодувати відстрочений податковий актив, який раніше не вважали таким, що його можна відшкодувати. Це може відбуватися, якщо материнське підприємство має невикористані податкові збитки, які можна згортати з майбутніми оподаткованими прибутками дочірнього підприємства. У таких випадках материнське підприємство визнає відстрочений податковий актив та бере його до уваги при визначенні гудвілу або негативного гудвілу, що виникає внаслідок придбання.

Якщо відстрочений податковий актив не визнається на дату придбання і відстрочений податковий актив у подальшому визнається у консолідованому балансі материнського підприємства, тоді:

- остаточний відстрочений податковий дохід визнається у звіті про прибутки та збитки;
- балансова вартість гудвілу та відповідна накопичена амортизація коригуються;
- зменшення балансової вартості гудвілу визнається як витрати у звіті про прибутки та збитки.

Проте, підприємство-покупець не визнає негативний гудвіл і не збільшує балансову вартість негативного гудвілу.

Підприємству слід розкривати суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх податкових прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від анулювання існуючих тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню;

б) підприємство зазнало збитків у поточному або у попередньому періоді у податковій юрисдикції, до якої належить відстрочений податковий актив.

Також підприємство має розкривати інформацію про:

- непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, пов'язані з податками на прибуток;
- суттєвий вплив на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання, зміни ставок оподаткування або податкового законодавства, які запроваджуються або проголошуються після дати балансу.

6.5. ПРИБУТОК НА АКЦІЮ

Порядок визначення та подання прибутку на акцію у фінансовій звітності описано в МСБО 33 "Прибуток на акцію". Положення МСБО 33 поширюються на підприємства:

- звичайні (або потенційні звичайні), акції яких відкрито продаються та купуються;

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

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

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

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

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

а) суму дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за період;

б) повну суму дивідендів на некумулятивні привілейовані акції цього періоду незалежно від того, чи були оголошені ці дивіденди.

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

Отже, базисний прибуток на акцію розраховується за формулою:

$$БПА = \frac{ЧП - ЧП_{прив}}{К_{звич}} \quad (6.6)$$

де *БПА* - базисний прибуток на акцію;

ЧП - чистий прибуток;

ЧП_{прив} - чистий прибуток, що припадає на привілейовані акції;

К_{звич} - середньозважена кількість звичайних акцій в обігу протягом звітного періоду.

В разі випуску прав на акції існуючі акціонери отримують право на придбання додаткових акцій відповідно до частки акцій, що вже знаходиться у їх власності. Вартість придбання, як правило, є вище від номінальної вартості акцій, але нижче від їх ринкової вартості.

Базисний прибуток на акцію показує прибуток, генерований наявними акціями. Однак, потенційний інвестор може цікавитися впливом на прибуток на акцію, що може виникнути в результаті будь-якої потенційної емісії акцій в майбутньому. Таким чином, також слід відображати розбавлений прибуток на акцію. В разі майбутньої емісії будь-яких акцій збільшиться

величина знаменника, а відтак прибуток на акцію буде розбавлений. Потенційні акції слід зважувати за періодом часу їх обігу протягом року. Фактичне конвертування у звичайні акції або ж завершення чинності права конвертування впливають на зваженість в часі. Також може виникати вплив на показник чисельника. Якщо, наприклад, кредит може бути конвертований в акції, після його конвертування такий кредит більше не вимагатиме витрат на сплату відсотків, збільшуючи, таким чином, суму прибутку в чисельнику.

Приклад 6.13.

Підприємство "Асоgn" мало в обігу 10 млн. однакових звичайних акцій станом на 1 квітня 2008 року і 31 березня 2009 року. 1 квітня 2008 року підприємство випустило 1200000 одиниць 11 % облігацій, які можна конвертувати, вартістю 1 євро кожна. Кожна облігація випуску може бути конвертована у 4 звичайні акції 1 квітня 2009 року, за вибором власника. Далі наводимо витяг зі звіту про прибутки та збитки підприємства "Асоgn" за рік, що завершився 31 березня 2009 року:

У тис. євро

Прибуток від операційної діяльності	980
Відсотки до сплати за 11% облігаціями, які можна конвертувати	(132)
Прибуток до оподаткування	848
Ставка податку на прибуток 30 %	(295)
	553
Дивіденди	П40)
Чистий прибуток після сплати дивідендів	413

Обчисліть базисний та розбавлений прибуток на акцію за результатами року, що завершився 31 березня 2009 року. *Розв'язок.*

Базисний прибуток на акцію: $\frac{553000}{10000000} = 5,5 \text{ ¢}$.

Розбавлений прибуток на акцію Прибуток

Прибуток після оподаткування

Заощадження на відсотках $1200000 @ 11 \% * 70 \%$

553000

92400

645400

Кількість акцій

Базисна:

10000000

Після конвертування

4800000

14800000

Повністю розбавлений П/А: $\frac{645400}{14800000} = 4,4 \text{ ¢}$

Після реалізації опціонів або варантів акції розділяються таким чином:
а) акції, які були б емітовані в разі використання отриманих коштів для придбання акції за справедливою вартістю;

б) акції, що залишилися, розглядаються як такі, що були випущені на без-компенсаційній основі.

При розрахунку розбавленого прибутку на акцію, до уваги приймаються лише ті акції, які підлягали випуску без компенсації. Акції, випущені за повною ринковою вартістю не мають розбавляючого впливу. Такі акції є розбавляючими і вони додаються до кількості звичайних акцій в обігу при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.

Приклад 6.14.

Підприємство "Galaxy" показало річний прибуток в розмірі 3 млн. євро. Протягом цього року в обігу знаходився 1,4 млн. звичайних акцій.

За результатами року підприємство "Galaxy" також мало непогашені опціони у кількості 250000, ціна реалізації яких становить 15 євро. Середня справедлива вартість однієї звичайної акції протягом періоду дорівнювала 20 євро.

Обчисліть базисний та розбавлений прибуток на акцію.

Розв'язок.

$$\text{Базисний прибуток на акцію: } \frac{3000000}{1400000} = \text{€}2,14$$

Розбавлений прибуток на акцію
Компенсація в разі реалізації опціону: $250000 * \text{€}15 = \text{€}3750000$

$$\text{Акції, придбані за справедливою вартістю: } \frac{3750000}{20} = 187500$$

$$\text{Акції, випущені на безкомпенсаційній основі: } (250000 - 187500) = 62500$$

$$P/A = \frac{3000000}{1400000 + 62500} = \text{€}2,05$$

Підприємство може укласти контракт на випуск звичайних акцій залежно від певних подій в майбутньому, таких як майбутні прибутки, майбутня ціна на акцію або майбутнє розширення діяльності.

Кількість додаткових акцій, які можуть бути включені до знаменника має відповідати тій кількості акцій, які будуть випущені на дату підготовки звіту якби кінець звітного періоду збігався з кінцем періоду непередбаченої події. Тобто, якщо умови випуску були виконані на дату підготовки звіту, додаткові акції розбавляють прибуток на акцію. Але, навіть якщо на дату підготовки звіту умови можуть бути виконані, базисний прибуток на акцію не підлягатиме коригуванню, оскільки ці умови можуть бути не виконаними в майбутньому, коли відбудеться завершення періоду непередбаченої події.

Якщо підприємство може здійснити розрахунок за контрактом готівковими коштами або акціями згідно власного вибору, розбавлений прибуток на акцію базуватиметься на припущенні, що розрахунок за таким контрактом буде здійснено акціями, отже прибуток буде розбавлений.

Часовий зважений коефіцієнт — це співвідношення загальної кількості днів, протягом яких акції перебувають в обігу, та загальної кількості днів відповідного періоду.

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

Потенційні звичайні акції — це фінансові інструменти або інші контракти, які можуть надавати їхнім власникам право на звичайні акції.

Прикладом потенційних звичайних акцій є:

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

тоді, коли їх конвертування у звичайні акції призводить до зменшення чистого прибутку або до збільшення чистого збитку на акцію в ході постійної діяльності.

Звичайно випуск нових звичайних акцій матиме розбавляючий вплив, але в деяких випадках це може не відбуватися. Такий вплив називається антирозбавляючим. Відповідно, такі акції не включаються в розрахунок розбавленого прибутку на акцію. Якщо існує кілька інструментів, які можуть створити потенційні акції, порядок їх включення до обчислення розбавленого прибутку на акцію впливає на цей розрахунок. Отже, ці інструменти слід розглядати у послідовності від найбільш розбавляючих до найменш розбавляючих.

Прибуток або збиток від подальшої діяльності слід використовувати як контрольний показник для визначення характеру інструменту, а саме - чи є він розбавляючим або ж антирозбавляючим.

Підприємству слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію в основній частині звіту про прибутки та збитки для кожного класу звичайних акцій. Еквівалент прибутку на акцію на основі припинення діяльності має подаватися в основній частині звіту про прибутки та збитки або в примітках до нього.

Підприємству слід розкривати суми, використані як чисельники та знаменники, а також узгодження цих сум із сумами відображеного у звіті прибутку, який відноситься до материнської підприємства.

Слід подавати опис будь-якого руху акцій або потенційних акцій після дати підготовки звіту за умови, що такий рух суттєво змінює кількість акцій або потенційних акцій.

Тести:

1. Дохід - це валове надходження економічних вигод, які:
 - а) виникають в ході звичайної діяльності підприємства;
 - б) проявляються у вигляді збільшення власного капіталу за рахунок внесків учасників власного капіталу;
 - в) не зв'язані зі звітним періодом;
 - г) немає правильної відповіді.
2. МСБО 18 "Дохід" не поширюється на дохід, який виникає в результаті таких операцій і подій:
 - а) продаж товарів;
 - б) надання послуг;
 - в) використання іншими сторонами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті (ліцензійні платежі) і дивіденди;
 - г) немає правильної відповіді.
3. Яка сума є доходом?
 - а) інкасована від імені принципала;
 - б) інкасована від імені третьої сторони і є податком на додану вартість;
 - в) сума дивідендів від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі;
 - г) немає правильної відповіді.
4. Дохід повинен оцінюватися за:
 - а) собівартістю реалізованого товару чи послуги;
 - б) ринковою вартістю реалізованого товару чи послуги;
 - в) справедливою вартістю (що відображається в договорі) реалізованого товару чи послуги;
 - г) відновлюваною вартістю реалізованого товару чи послуги.
5. Яка операція призводить до утворення доходу у відповідності з МСБО 18 "Дохід"?
 - а) товари чи послуги обмінюються на товари, аналогічні за характером і вартістю;

- б) товари чи послуги надаються в обмін на товари, відмінні від наданих за характером і вартістю;
- в) отримання страхової виплати за договором страхування;
- г) отримання орендної плати за договором оренди.

6. Яка з умов не відноситься до визнання доходу від надання послуг?

- а) надходження грошей від покупця;
- б) стадія завершеності угоди на звітну дату може бути достовірно визначена;
- в) можливість достовірно оцінити фінансовий результат від надання послуг;
- г) ймовірність того, що економічні вигоди, зв'язані з операцією, надходять на підприємство.

7. Знижки за дострокову оплату:

- а) додаються до доходу від продажу товарів і послуг;
- б) віднімаються з доходу від продажу товарів і послуг;
- в) не віднімаються з доходу від продажу товарів і послуг;
- г) не відносяться до доходу від реалізації товарів і послуг.

8. Використання іншими сторонами активів підприємства призводить до виникнення доходів у формі:

- а) відсотків;
- б) роялті (ліцензійних платежів);
- в) дивідендів;
- г) всі відповіді вірні.

9. Коли дивіденди визнаються в якості доходу підприємства?

- а) у момент закінчення фінансового року незалежно від прийняття рішення про розподіл дивідендів;
- б) тоді, коли встановлено право акціонерів на отримання виплати;
- в) у момент перерахування дивідендів на розрахунковий рахунок підприємства;
- г) у момент реєстрації акціонерів.

10. Якщо результат операції, яка пропонує надання послуг, не може бути оцінений достовірно, то дохід:

- а) визнається тільки в розмірі визнаних витрат, що відшкодовуються;
- б) визнається тільки в розмірі пропорційного співвідношення витрат по договору, понесених на дату складання звіту, до оціночної величини витрат по угоді;
- в) визнається в розмірі приблизної величини, розрахованої підприємством;

- г) не визнається.
11. Кваліфікований актив - це:
- а) ресурс, контрольований компанією в результаті минулих подій, від якого очікується отримання економічних вигод в майбутньому;
 - б) актив, підготовка якого до використання чи для продажу обов'язково потребує значного часу;
 - в) актив, який очікується використовувати на протязі більш ніж одного звітного періоду;
 - г) актив, який використовується сегментом в його основній діяльності і прямо стосується його чи який може бути обґрунтовано розподілений на нього.
13. Прикладом витрат на позики не є:
- а) відсотки по банківських овердрафтах;
 - б) амортизація знижок, пов'язаних з позиками;
 - в) витрати на придбання привілейованих акцій;
 - г) платежі по фінансовому лізингу.
14. Капіталізація витрат на позики повинна починатися, коли:
- а) активна діяльність по модифікації основного засобу припиняється;
 - б) почалась робота, необхідна для підготовки активу до продажу;
 - в) завершені практично всі роботи, необхідні для підготовки кваліфікованого активу до використання за призначенням;
 - г) спорудження кваліфікованого активу завершується частинами.
14. Капіталізація витрат на позики повинна призупинятися на протязі тривалих періодів, коли:
- а) активна діяльність по модифікації основного засобу припиняється;
 - б) почалась робота, необхідна для підготовки активу до продажу;
 - в) завершені практично всі роботи, необхідні для підготовки кваліфікованого активу до використання за призначенням;
 - г) спорудження кваліфікованого активу завершується частинами.
15. Чи включають витрати на позики курсові різниці, що виникають від запозичень в іноземній валюті?
- а) так;
 - б) ні;
 - в) тільки якщо мова йде про позики в євро;
 - г) тільки якщо позики отримані від іноземних банків.
16. На протязі 2009 р. середні витрати підприємства на будівництво кваліфікованого промислового об'єкту склали 200000 грош. од. Станом

на 01.01.2009 р. підприємство мало тільки одну непогашену позику на суму 250000 грош. од., забезпечену векселем на 5 років (річна відсоткова ставка 10 %), датованим 01.01.2007 р. Яку суму слід капіталізувати у 2009 р.?

- а) 0;
- б) 5000;
- в) 20000;
- г) 25000.

17. 1 березня підприємство почало будівництво невеликої споруди. На протязі трьох місяців були здійснені щомісячні платежі в сумі 80000 грош.од. Споруду було завершено і введено в експлуатацію 1 червня.

Середньозважені витрати на будівництво споруди склали:

- а) 20000;
- б) 40000;
- в) 80000;
- г) 160000.

18. У фінансовій звітності слід розкривати інформацію, а саме:

- а) облікову політику відносно витрат на позики;
- б) суму капіталізованих відсотків на протязі періоду;
- в) ставку капіталізації, що використовується для визначення суми капіталізованих витрат;
- г) всі відповіді вірні.

19. Відстрочені податкові активи - це суми податку на прибуток, що відшкодовуються в майбутніх періодах відносно:

- а) перенесених на майбутній період невідшкодованих податкових збитків;
- б) перенесених на майбутній період невикористаних податкових кредитів;
- в) тимчасових різниць, що віднімаються;
- г) всі відповіді вірні.

20. Відстрочені податкові зобов'язання - це:

- а) суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відносно оподатковуваних тимчасових різниць;
- б) суми податку на прибуток, що відшкодовуються в майбутніх періодах;
- в) суми податку на прибуток до сплати (відшкодування) відносно оподатковуваного прибутку (податкового збитку) за період;
- г) сума, по якій даний актив чи зобов'язання враховується для цілей оподаткування.

21. Відстрочені податкові активи і зобов'язання в балансі:
- а) відображаються разом з поточними податковими активами і зобов'язаннями;
 - б) завжди класифікуються як короткострокові активи і зобов'язання;
 - в) повинні відображатися окремо від поточних податкових активів і зобов'язань;
 - г) не повинні подаватися взагалі.
22. Взаємозалік поточних податкових активів і зобов'язань:
- а) повинен проводитися на постійній основі;
 - б) повинен проводитися підприємством, тільки якщо воно має юридично закріплене право заліку визнаних сум і має намір погасити зобов'язання на нетто основі чи одночасно реалізовувати актив і погасити зобов'язання;
 - в) повинен проводитися підприємством, тільки якщо воно має юридично закріплене право на взаємозалік поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань, і податкові зобов'язання відносяться до податків на прибуток, що стягуються одним і тим же податковим органом з однієї і тієї ж юридичної особи, яка суб'єктом оподаткування;
 - г) не вирішується.
23. Балансова вартість відстроченого податкового активу повинна переглядатися станом на:
- а) кінець кожного дня;
 - б) кожену дату балансу;
 - в) 31 грудня звітного року;
 - г) дату реалізації податкового активу.
24. Балансова вартість активу дорівнює 600 грош. од., база оподаткування складає 500 грош. од., ставка податку на прибуток - 25 %. Відповідно:
- а) відстрочене податкове зобов'язання-125;
 - б) відстрочений податковий актив-25;
 - в) відстрочене податкове зобов'язання-25;
 - г) відстрочене податкове зобов'язання - 125, відстрочений податковий актив-150.
25. МСБО 33 "Прибуток на акцію" повинні застосовувати:
- а) всі господарючі суб'єкти;
 - б) тільки банки та інші фінансові установи;
 - в) суб'єкти, звичайні акції чи потенційні звичайні акції яких відкрито продаються чи купуються;

г) суб'єкти, вказані в п. "в", а також суб'єкти, які знаходяться в процесі випуску звичайних акцій чи потенційних звичайних акцій на відкриті ринки цінних паперів.

26. Прибуток на акцію слід відобразити у:

- а) звіті про фінансове становище (балансі);
- б) звіті про прибуток або збиток;
- в) звіті про прибуток або збиток або в примітках до звіту;
- г) звіті про фінансове становище (балансі) або примітках до звіту (балансу).

27. Прибуток на акцію слід показувати у фінансовій звітності у випадку, якщо підприємство отримало:

- а) прибуток у звітному періоді;
- б) прибуток у звітному і попередньому періоді;
- в) прибуток і випустило облігації у звітному періоді;
- г) будь-який фінансовий результат діяльності (тобто, у випадку збитку слід відобразити збиток на акцію).

28. Існує наступна інформація про наявність і рух звичайних акцій ВАТ "Саламандра":

- кількість акцій в обігу станом на 01.01.09 - 30000;
- емісія акцій для виплати дивідендів акціями (01.03.09) - 3000;
- емісія акцій, які були оплачені грошовими коштами (01.07.09) - 8000. Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу на протязі 2009 р. складає:

- а) 36500;
- б) 37000;
- в) 38000;
- г) 41000.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

У 2009 р. підприємство здійснювало будівництво об'єкта вартістю 500000 грош. од. Середньозважені витрати на будівництво у 2009 р. були 250000 грош. од. Для фінансування будівництва 01.01.2009 р. підприємство отримало кредит на суму 180000 грош. од. (відсоткова ставка - 10 % річних) і тимчасово інвестувало ці кошти в короткострокові цінні папери. Дохід від цієї інвестиції склав 4500 грош. од. На протязі 2009 р. підприємство мало зобов'язання по облігаціях на суму 250000 грош.од., випущених 01.01.2003 р. строком на 10 років (відсоткова ставка по облігаціях - 9 %).

Чому дорівнює сума витрат на позики, яка підлягає капіталізації в 2009 році?
Ситуація 2. ПАТ "Баярд" має таку структуру капіталу станом на 31 грудня:

Акції в обігу	2008	2009
Звичайні акції	110000	110000
Привілейовані акції	10000	10000

На протязі 2009 р. ПАТ виплатило дивіденди по привілейованих акціях в розмірі 3 грош. од. на акцію. Привілейовані акції можуть бути конвертовані в 20000 звичайних акцій і розглядаються як їх еквіваленти. Чистий прибуток в 2009 р. склав 850000 грош. од., а податок на прибуток сплачувався за ставкою 25 %.

Чому дорівнює розбавлений прибуток на акцію в 2009 р. ?

Ситуація 3.

Компанія "Будінвест" займається будівництвом, в тому числі і будівництвом котеджів. Для забезпечення загального будівництва компанія взяла кредити в банку (\$):

01.04.09 - 250000 на строк 4 роки під 15% річних;

01.10.09-1000000 на термін 1 рік під 20% річних;

01.12.09 - овердрафт в розмірі 150000 під 25% річних, погашений 31.12.09 р.

Крім цього, компанія придбала 02.01.09 р. на умовах фінансової оренди обладнання, спеціально призначене для будівництва котеджів, відсотковий платіж за рік по якому склав \$ 20000, а вартість обладнання \$160000.

Загальні витрати з будівництва котеджів за звітний рік склали (\$):

1 лютого - 800000; 1 квітня-1300000;

1 жовтня - 560000;

1 грудня - 350000.

Розрахувати суму витрат на позики, які повинні бути капіталізовані за станом на 31.12.09 р.

Ситуація 4.

Компанії 02.01.09 р. була надана безповоротна позика державних органів під зобов'язання будівництва заводу з переробки сміття. Позика склала \$ 2 млн., а вартість заводу становить \$ 10 млн. Строк корисного використання визначено 25 років, амортизація нараховується прямолінійним методом.

Відобразити дану ситуацію в обліку компанії на кінець звітного року, якщо її розглядати як доходи майбутніх періодів або вирахувати з вартості заводу.

Ситуація 5.

У 2009 р. компанія "Темп" отримала декілька урядових субсидій, пов'язаних із створенням нового виробництва:

1. Субсидія в розмірі \$ 10000 для часткового покриття витрат компанії на проведення досліджень в області створення нових технологій;

2. \$ 25 000 були отримані в рахунок відшкодування витрат компанії за проектом по розробках. Даний проект планується впровадити з наступного року, коли почнеться випуск нового найменування продукції.

3. Окрім цього, компанії було надано \$ 100000 за умови, що компанія протягом подальших 3-х років створюватиме і підтримуватиме певну кількість робочих місць. Спільні передбачувані витрати, пов'язані з працевлаштуванням, складуть у:

1-му році - \$150000; 2-му році - \$350000; 3-му році - \$ 500000.

4. На купівлю нового устаткування 01.07.09 р. було витрачено \$ 600000, передбачають, що устаткування прослужить 10 років. Сума наданої субсидії склала \$ 150000.

5. Також компанія отримала \$ 30000 субсидій для відшкодування витрат на купівлю ліцензії в зарубіжній компанії. Проте на кінець звітного періоду документи на купівлю ліцензії ще не були підготовлені.

Підготуйте рекомендації керівництву з приводу відображення даних субсидій в звітності.

Ситуація б.

Відобразити дані операції по реалізації у фінансовій звітності за рік, що закінчився 31.12.2009 р.

Компанія "Сатурн" у 2009 році здійснила крім усього іншого наступні операції по реалізації:

1. 1 листопада був реалізований товар на суму \$ 25000. За умовами контракту компанія покупець має право повернути проданий товар на протязі 3 місяців з дати продажу. Поки що повернення товару на кінець звітного періоду не було.

2. 30 червня було продано устаткування на суму \$ 300000. У вартість продажу включена вартість гарантійного обслуговування на протязі 2-х років з моменту реалізації. Собівартість обслуговування устаткування в рік складає 15000. Валовий прибуток підприємства складає 20 %.

3. Запас деревини термін витримки якою складає 1 рік (при необхідних технологічних нормативах 3 роки) був проданий 1 вересня

обслуговуючому банку за собівартістю \$ 120000. Компанія зобов'язана за договором викупити, а банк продати дану деревину через рік. Вартість викупу деревини складе ціну первинного продажу з врахуванням нарахованих відсотків за ставкою 10 %.

4. 1 травня було здійснено постачання товарів покупцеві на умовах відстрочення платежу на 12 місяців. Покупець за договором зобов'язаний заплатити \$ 40000. Процентна ставка складає 10 %.

5. Компанія - покупець заплатила за постачання товару \$ 10000 авансом 1 грудня. Постачання буде здійснено відповідно до договору 15 січня.

6. Компанія "Експерт" відвантажила товар іноземному покупцеві 20 грудня на суму \$ 80000. Право власності переходить покупцеві відповідно до договору у момент перетину кордону. Згідно первинним документам, перетин кордону стався 5 січня 2010 р.

Ситуація 7.

Компанія "Будтраст" займається виконанням будівельних робіт. В основному це довгострокові контракти. Станом на 31 грудня 2009 р. є наступні будівельні контракти (\$тыс):

	Будівельні контракти		
	1	2	3
Вартість контракту	500	1100	800
I Витрати на дату звіту	350	320	100
Майбутні очікувані витрати	300	580	600
Проміжні рахунки	400	270	-
Дата початку робіт	2007	01.01.09 р.	01.11.09 р.
% завершеності робіт	80%	40%	5%
Раніше визнані:			
- доходи	200	130	
- витрати	150	90	

Підготувати витяги із звітності компанії "Будтраст" на 31 грудня 2009 р. Згідно з обліковою політикою компанії, прибуток по договорах підряду не визнається, доки ступінь завершеності робіт не досягне 10 %. При розрахунках використовувати різні методи обліку завершеності виконання робіт.

Ситуація 8.

Станом на 31 грудня 2009 р. компанія "Ернст і Ко" має наступні залишки рахунків, що призводять до тимчасових різниць (\$ тис):

1. Основні засоби були придбані на початку звітної періоду і мали первісну вартість 500. Амортизація нараховується прямолінійним методом в бухгалтерському обліку, виходячи з 8 років терміну корисного використання, і методом зменшеного залишку в податковому періоді, виходячи з 5 років корисного використання.

2. Нерухомість мала на початок періоду балансову вартість 300 в бухгалтерському обліку і 250 в податковому, на кінець періоду була нарахована амортизація в бухгалтерському обліку 50, в податковому - 80.

3. Справедлива вартість торгових інвестицій складала 25, а первісна -20.

4. Валова дебіторська заборгованість складає 68, резерв сумнівних боргів-8.

5. В складі іншої дебіторської заборгованості рахується сума нарахованих відсотків до отримання в сумі 15. За звітний період компанія отримала відсотки в сумі 25, а залишки нарахованих до отримання відсотків на початок періоду складають 10. В податковому періоді використовується касовий метод для обліку податку на прибуток.

6. Залишки по резерву відпусток складають 35. За звітний період були виплачені відпускні в розмірі 20 і нараховані в сумі 15. В податковому обліку в якості витрат визнається лише використання резервів.

7. В суму зобов'язань включені:

- відсотки до оплати по кредитах в розмірі 12. В податковому обліку відсотки обліковуються за касовим методом.

- суми нарахованих штрафних санкцій в розмірі 6. В податковому обліку заборонено дані суми відносити до витрат.

8. За оренду виробничих приміщень в жовтні було перераховано 48, в розрахунку за 12 місяців до 1 листопада наступного року.

9. Покупець здійснив передоплату за товар в грудні на суму 15. Товар буде доставлений в лютому наступного року.

10. Прибуток до оподаткування в звіті в сукупному доході складає 120. Розрахувати витрати з податку на прибуток і відобразити всі необхідні операції. Ставка податку на прибуток складає 25%.

Ситуація 9.

Станом на 31 грудня 2009 р. компанія "Бриз" має наступні залишки рахунків, що призводять до тимчасових різниць (\$ тис):

1. Основні засоби балансовою вартістю 500, податкова вартість яких 400.

2. Нерухомість має балансову вартість 45 і податкову - 40.

3. Інвестиції, призначені для торгівлі, мають справедливу вартість 25, первісну - 20.

4. Залишки відстроченого податкового зобов'язання на початок періоду складають 5. Залишки були розраховані з використанням ставки 30%.

5.3 початку звітнього періоду ставка змінилася і становить 25%.

Необхідно розрахувати відстрочені податки на кінець 2009 р. і відобразити ці зміни в примітках до фінансової звітності.

Ситуація 10.

Станом на 31 грудня 2009 р. компанія "Максимум" має наступні залишки рахунків, які призводять до тимчасових різниць (\$ тис):

1. Основні засоби балансовою вартістю 500, податкова вартість яких 400, були переоцінені в кінці року до 800.

2. Нерухомість має балансову вартість 45 і податкову - 40.

3. Інвестиції, призначені для торгівлі, мають справедливую вартість 25 і первісну - 20.

4. Залишки відстроченого податкового зобов'язання на початок періоду становить 5.

Необхідно розрахувати відстрочені податки на кінець 2009 р. і показати в обліку їх зміни. Ставка податку на прибуток 25 %.

Ситуація 11.

1) 01.01.2009 року компанія "Янг" зареєструвала і випустила в обіг 2000 тис. простих іменних акцій номінальною вартістю 1 грн., які були повністю реалізовані.

2) 01.05.09 р. 500 тис. акцій були викуплені по ціні 0,5 грн. за акцію.

3) 01.07.09 р. 300 тис. акцій були перепродані по ціні 1,2 грн. за акцію.

4) 01.12.09р. була здійснена додаткова емісія акцій в розмірі 1000 тис. шт. по ціні 1 грн.

Прибуток після податків становить 120000 грн.

Розрахувати базову прибутковість на акцію за рік на 31.12.2009 р.

Ситуація 12.

Підприємство "Building" позичило €100000 1 січня 2009 р. з метою фінансування будівництва нового заводу. Ставка відсотку за позикою становить 10 % на рік. Дозвіл місцевих органів влади на будівництво заводу був наданий 1 липня 2009 р., і будівництво розпочали того ж дня.

Протягом року на завод понесені витрати в сумі €60000. До початку будівництва, всю суму позики інвестували на депозитний рахунок з негайним доступом, на неї нараховували відсотки за ставкою 2 %.

Яку суму витрат на позики можна капіталізувати протягом року до 31 грудня 2009 р.?

Питання для повторення

1. Що таке дохід?
2. Положення яких стандартів поширюються на дохід?
3. Що таке відсотки, роялті, дивіденди? Що об'єднує ці категорії?
4. На який дохід не поширюється дія МСБО 18 "Дохід"?
5. Що спільного між МСБО 18 "Дохід" та МСБО 11 "Будівельні контракти"?
6. Яка вартість застосовується для оцінки доходу?
7. Який дохід визнається у випадку наявності різниці між справедливою і номінальною сумою зустрічної компенсації?
8. У яких випадках застосовується умовна відсоткова ставка?
9. Які ставки найбільш чітко визначають умовну ставку?
10. Чи виникає і визнається дохід у випадку, якщо товари і послуги обмінюються на товари і послуги, аналогічні за характером і величиною?
11. Яким чином визначається сума доходу у випадку, якщо товари і послуги продаються чи обмінюються на неподібні товари і послуги?
12. Що є доходом в агентських угодах?
13. Назвіть критерії визнання доходу від продажу товарів.
14. Назвіть критерії визнання доходу від наданих послуг.
15. У чому полягає суть методу "відсотка завершеності"?
16. У яких випадках підприємство, звичайно, здатне здійснити достовірну оцінку результату операції?
17. Назвіть методи, які можуть бути використані для достовірної оцінки виконаної роботи. Дайте їм оцінку.
18. Чому аванси і проміжні платежі не можуть бути використані підприємством для оцінки виконаної роботи?
19. Яким чином визнається дохід, коли послуги надаються невизначену кількість разів на протязі визначеного проміжку часу?
20. Яким чином визнається дохід, коли результат операції, що передбачає надання послуг, не може бути оцінений достовірно?
21. Назвіть критерії визнання доходу, що виникає від використання іншими підприємствами його активів
22. Поясніть взаємозв'язок операцій визнання доходу і оцінки активів.
23. У якому фінансовому звіті відображається дохід?
24. Яка сфера застосування МСБО 23 "Витрати на позики"?
25. Що таке витрати на позики?
26. Що таке кваліфікований актив?
27. " Які підходи до обліку витрат на позики передбачає МСБО 23 "Витрати на позики"?
28. Що таке капіталізація витрат на позики?
29. Які витрати на позики безпосередньо зв'язані з кваліфікованим активом?
30. Що таке ставка капіталізації?
31. Коли слід починати капіталізацію витрат на позики?

32. У яких випадках капіталізація витрат на позики не призупиняється?
33. Як слід припиняти капіталізацію витрат на позики?
34. Яку інформацію слід розкривати у фінансовій звітності згідно МСБО 23 "Витрати на позики"?
35. Яка сфера застосування МСБО 12 "Податки на прибуток"?
36. Дайте визначення понять "бухгалтерський прибуток", "оподатковуваний прибуток", "поточні податки"?
37. Що таке податкова база активу чи зобов'язання? Як її визначають?
38. Що таке тимчасові різниці?
39. Що таке витрати по сплаті податку на прибуток?
40. Що таке відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання?
41. Який порядок визнання поточних податкових зобов'язань і активів?
42. У якому випадку поточний і відстрочений податок на прибуток слід визнавати у складі власного капіталу?
43. Як слід відображати податкові активи і податкові зобов'язання у звіті про фінансове становище (балансі)?
44. Коли слід здійснювати взаємозалік поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань?
45. Коли слід здійснювати взаємозалік відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань?
46. Що таке потенційна звичайна акція?
47. Що таке розбавлення і антирозбавлення?
48. Як і з якою метою розраховують базовий прибуток на акцію?
49. Як визначають прибуток для розрахунку базового прибутку на акцію?
50. Як визначають кількість акцій з метою розрахунку базового прибутку на акцію?
51. Як і з якою метою розраховують розбавлений прибуток на акцію?
52. Що таке часовий зважений коефіцієнт?

ТЕМА 7. ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

7.1. ІНВЕСТИЦІЇ В АСОЦІЙОВАНІ ПІДПРИЄМСТВА

Порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та розкриття інформації про них у фінансовій звітності встановлено МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані підприємства". МСБО 28 не поширюється на інвестиції в асоційовані підприємства, які утримуються організаціями венчурного капіталу, взаємними фондами, трастами та подібними одиницями (зокрема, страховими фондами, пов'язаними з інвестиціями), які класифікуються як утримувані для операцій згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Згідно з МСБО 28, *асоційоване підприємство* - це господарська одиниця, в якій інвестор має суттєвий вплив і яка не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора. *Суттєвий вплив* означає повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль або не спільний контроль цієї політики.

Вважається, що інвестор має суттєвий вплив, якщо він володіє прямо або непрямо (через дочірні підприємства) 20% або більше голосів об'єкта інвестування. Таке припущення зберігається, доки не буде чітко доведено протилежне. Крім того, свідченням суттєвого впливу з боку інвестора звичайно є:

- його представництво в раді директорів (або аналогічному керівному органі) об'єкта інвестування;
- участь у політиці прийняття рішень об'єктом інвестування, зокрема щодо дивідендів та іншого розподілу капіталу;
- суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- забезпечення необхідною технічною інформацією.

В окремих фінансових звітах інвестора його інвестицію в асоційоване підприємство слід відображати за собівартістю або згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Окремими фінансовими звітами є звіти, подані материнським підприємством, інвестором або контролюючим учасником СП, в яких інвестиції обліковуються на основі прямої частки участі замість відображення результатів діяльності та чистих активів об'єкта інвестування.

Окремі фінансові звіти є звітами, що надаються на додаток до:

- консолідованих фінансових звітів;
- фінансових звітів, в яких інвестиції відображено за методом участі в капіталі;
- фінансових звітів, в яких частка контролюючого учасника в СП відображена із застосуванням пропорційної консолідації.

Приклад 7.1.

2 січня 2009 року підприємство "Меркурій" придбало 30 % акцій підприємства "Сатурн" за 1,5 млн. грош. од., заплативши готівкою. До придбання підприємство "Меркурій" мало активи 10 млн. грош. од. і акціонерний капітал 8 млн. грош. од. Акціонерний капітал підприємства "Сатурн" складав 5 млн. грош. од., зобов'язання - 1 млн. грош. од. Справедлива вартість активів дорівнювала їх балансовій вартості.

Підприємство "Сатурн" відобразило в 2008 році чистий прибуток в сумі 400000 грош. од., оголосило і заплатило дивіденди в сумі 200000 грош. од. Операції між цими підприємствами не здійснювались. Звіти про прибуток або збиток двох підприємств містять такі статті:

Стаття	Підприємство "Меркурій"	Підприємство "Сатурн"
Дохід від продажів	12500000	4400000
Витрати	11100000	4000000
Прибуток до податків	1400000	400000

Необхідно:

1. Підготувати бухгалтерські записи для підприємства "Меркурій" для відображення:

- а) придбання акцій підприємства "Сатурн";
- б) частки в прибутку і дивідендах підприємства "Сатурн" за 2009 рік.

2. Підготувати звіт про прибутки для інвестора за 2008 рік і розрахувати балансову вартість інвестиції у підприємство "Сатурн" на 31.12.2009 р.

Розв'язок.

1. Придбання 30 % акцій підприємства "Сатурн" за 1500000 грош.

од.:

Дт "Інвестиції в підприємство "Сатурн" 1500000

Кт "Грошові кошти" 1500000

Частка в прибутку підприємства "Сатурн", 30 %:

Дт "Інвестиції в підприємство "Сатурн" 120000

Кт "Частка прибутку підприємства "Сатурн" 120000

Частка в отриманих дивідендах:

Дт "Грошові кошти" 60000

Кт "Інвестиції в підприємство "Сатурн" 60000.

Звіт про прибуток або збиток за 2009 рік

Дохід від продажів 12500000

Витрати (11100000)

Частка прибутку підприємства "Сатурн" 120000

Прибуток до податків 1520000.

Балансова вартість інвестиції в підприємство "Сатурн" на 31.12.2009 р. 1500000

+120000 - 60000 = 1560000.

Метод участі в капіталі — це метод обліку, згідно з яким інвестиція первісно визнається за собівартістю та коригується з цього часу на зміни у частці інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Після дати придбання балансова вартість інвестиції коригується (збільшується або зменшується) на частку інвестора в прибутках (збитках) та інших змінах у капіталі асоційованого підприємства (рис. 7.1).

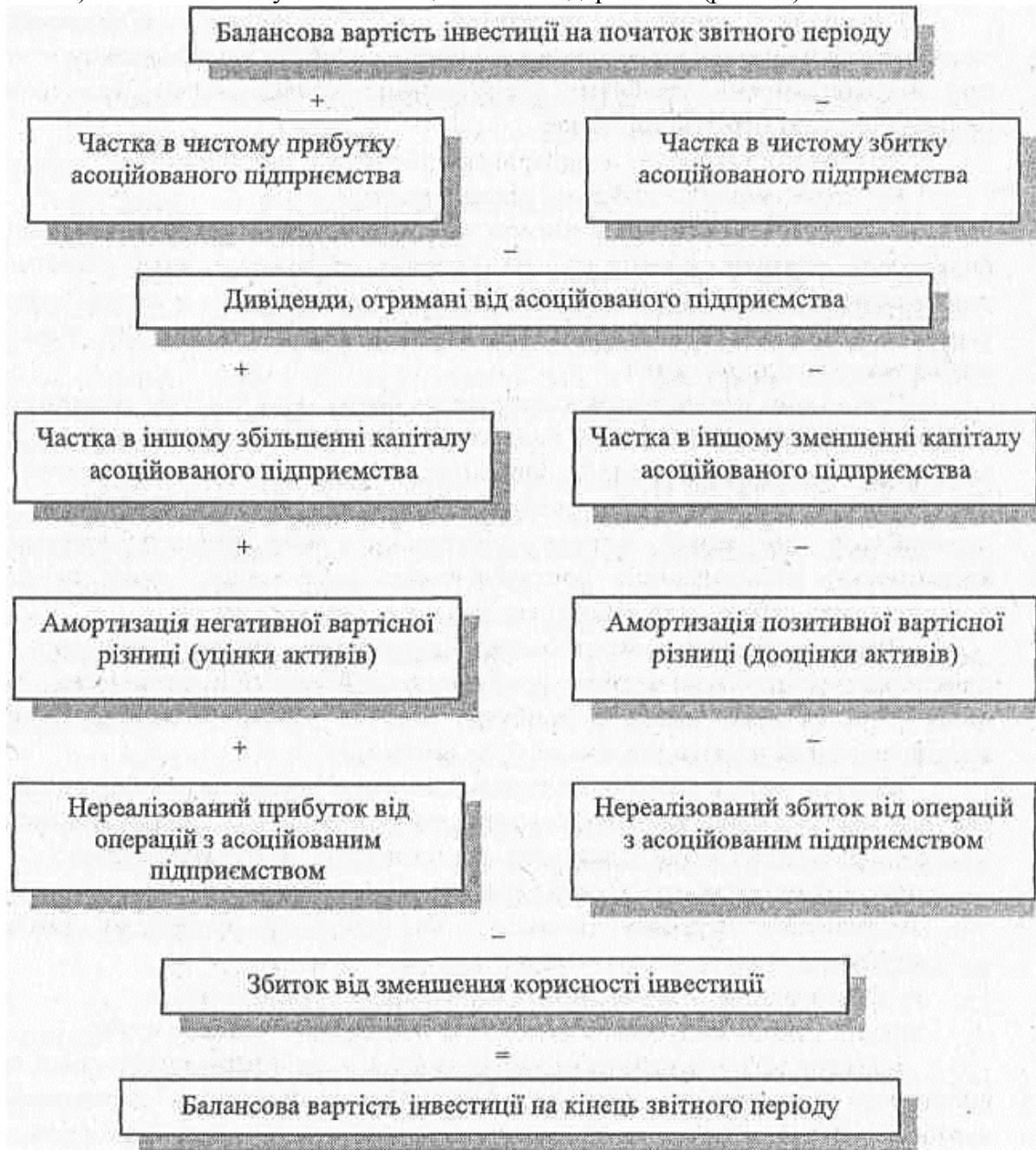


Рис. 7.1. Оцінка інвестиції методом участі в капіталі

Інвестиції в асоційоване підприємство за методом участі в капіталі відображаються у складі непоточних активів інвестора.

Частка інвестора в чистому прибутку (збитку) асоційованого підприємства за звітний період становить дохід (втрати) інвестора від участі в капіталі цього асоційованого підприємства. На частку інвестора в чистому прибутку асоційованого підприємства збільшується балансова вартість інвестиції в це підприємство.

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на частку інвестора в сумі чистого збитку, відображеного в звіті про всеохоплюючий прибуток асоційованого підприємства. При цьому складається бухгалтерський запис:

Дт "Втрати від участі в капіталі асоційованого підприємства"

Кт "Інвестиції в асоційовані підприємства"

Коли частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює балансовій вартості інвестиції або перевищує її, тоді така інвестиція відображується в обліку та звітності за нульовою вартістю, а інвестор, в свою чергу, припиняє подальше відображення своєї частки у збитках асоційованого підприємства.

При цьому передбачено включати до балансової вартості інвестиції в асоційовані підприємства також будь-які довгострокові частки, які, по суті, є частиною чистих інвестицій інвестора. Прикладом таких статей є привілейовані акції та довгострокова дебіторська заборгованість. Проте не включається до таких часток дебіторська заборгованість покупців, кредиторська заборгованість постачальникам, забезпечені позики та інша довгострокова дебіторська заборгованість, яка адекватна заставі.

Якщо після цього асоційоване підприємство отримує прибуток, то інвестор звітує про свою частку в прибутку асоційованого підприємства лише після того, як його частка в прибутку досягла частки у чистих збитках асоційованого підприємства, яка не була визнана раніше.

Капітал асоційованого підприємства може змінюватися не лише за рахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду або розподілу прибутку, а також у результаті зміни інших елементів капіталу, зокрема внаслідок:

- переоцінки основних засобів і фінансових інвестицій;
- виправлення суттєвих помилок, допущених у попередніх звітних періодах;
- курсових різниць за інвестиціями у закордонні підприємства;
- викупу раніше випущених акцій та їх повторного випуску в обіг.

Інвестор може придбати частку в капіталі асоційованого підприємства, сплативши суму, що не збігається з придбаною часткою у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів останнього. У цьому випадку після придбання інвестиції різниця між її собівартістю та часткою інвестора у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів асоційованого

підприємства відображається в обліку інвестора відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу".

Це означає, що балансова вартість інвестиції коригується в міру:

а) реалізації (використання) поточних активів, що були переоцінені;

б) амортизації, різниці між балансовою та справедливою вартістю

активів, що амортизуються.

При цьому амортизація дооцінки відповідних активів відображається в обліку інвестора записом:

Дт "Втрати від участі в капіталі"

Кт "Інвестиції в асоційовані підприємства".

Відповідно, амортизація суми уцінки активів буде відображено записом:

Дт "Інвестиції в асоційовані підприємства"

Кт "Дохід від участі в капіталі".

При застосуванні методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства включаються лише результати (прибуток або збиток) операцій між інвестором і об'єктом інвестування. Частку інвестора в нереалізованих прибутках та збитках, які є наслідком операцій між інвестором та його асоційованим підприємством, слід виключати з прибутку від участі в капіталі.

У разі отримання свідчення про можливість зменшення корисності інвестиції в асоційоване підприємство інвестору слід обчислити та відобразити в обліку збиток від зменшення корисності. Збитком від зменшення корисності інвестиції є сума, на яку балансова вартість цієї інвестиції перевищує суму її очікуваного відшкодування. У свою чергу, сума очікуваного відшкодування інвестиції - це більша з двох оцінок: справедливої вартості (за вирахування витрат на продаж) та вартості її використання.

Для визначення вартості використання інвестиції підприємству слід оцінювати:

а) свою частку теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, які, як очікується, будуть генеровані об'єктом інвестування в цілому, включаючи грошові потоки від операцій об'єкта інвестування та надходження після остаточного вибуття інвестиції;

б) теперішню вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від дивідендів, отриманих від інвестиції та від остаточного її вибуття.

На суму збитку від зменшення корисності інвестицій складається запис:

Дт "Збиток від зменшення корисності"

Кт "Інвестиції в асоційовані підприємства".

Зміна методу обліку інвестиції може бути пов'язана зі зміною:

а) ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування;

- б) умов діяльності об'єкта інвестування;
- в) класифікації інвестиції як утримуваної для продажу.

Приклад 7.2.

Компанія "Максимум" володіє 30000 акцій (30 %) компанії "Едельвейс", які вона придбала за \$ 600 тис. п'ять років тому. 1 липня 2009 року компанія "Максимум" продала 15000 акцій за \$ 500 тис.

На 1 січня 2009 року балансова вартість інвестиції в компанію "Едельвейс" становила \$ 900 тис, а чистий прибуток останньої за перше півріччя 2009 року дорівнює \$ 150 тис.

Вкажіть бухгалтерські записи для вказаних операцій.

Розв'язок.

На 1 липня 2009 року в обліку компанії "Максимум" слід зробити наступні записи:

1. *Відображений дохід від участі в капіталі компанії "Едельвейс" за перше півріччя 2009 року* ($150 \cdot 0,3$), \$:

Дт "Інвестиції в асоційовані підприємства" 45000

Кт "Дохід від участі в капіталі" 45000

2. *Відображений дохід від продажу акцій*, \$:

Дт "Грошові кошти" 500000

Кт "Дохід від продажу інвестицій" 500000

3. *Списана балансова вартість реалізованих акцій* [$(900000 + 45000) \cdot 0,5$], \$:

Дт "Собівартість реалізованих інвестицій" 472500

Кт "Інвестиції в асоційовані підприємства" 472500

4. *Перекласифікація інвестицій в компанію "Едельвейс", що залишилася*, \$:

Дт "Інвестиції в акції, доступні для продажу" 472500

Кт "Інвестиції в асоційовані підприємства" 472500

Підприємство має розкривати відповідний перелік та опис суттєвих асоційованих компаній, включаючи частку інвестора в капіталі і частку голосів, якою він володіє, якщо вона відрізняється від частки в капіталі.

Воно також має розкривати метод, який використовувався для обліку таких інвестицій в асоційовані підприємства.

В разі використання методу участі в капіталі, інвестиції мають включатися до статті необоротних активів. У звіті про прибутки і збитки дохід від інвестицій в асоційовані підприємства має розкриватися окремо. В разі доречності, слід окремо розкривати інформацію про частку підприємства у надзвичайних операціях асоційованої підприємства.

7.2. ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" визначає *об'єднання бізнесу* як об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю.

При цьому *бізнесом* є інтегрований набір діяльностей та активів, якими керують з метою забезпечення доходу для інвесторів або зниження витрат чи інших економічних вигід, прямо або пропорційно його учасникам або утримувачам страхового поліса.

Контроль означає повноваження керувати фінансовою й операційною політикою підприємства для отримання вигід від його діяльності.

Результатом об'єднання бізнесу може бути їх економічне об'єднання або юридичне злиття.

У випадку юридичного злиття:

а) активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому, і перше підприємство ліквідується,

б) активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому, а обидва попередні підприємства ліквіднуються.

Економічне об'єднання відбувається тоді, коли після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами. Наприклад, придбання одним підприємством контрольного пакету акцій іншого підприємства, в результаті чого придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця.

Згідно з МСФЗ 3, *материнським* є підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

Відповідно, *дочірнім* є підприємство (зокрема, некорпоративне, наприклад, товариство), яке перебуває під контролем іншого (материнського) підприємства

Отже, звітною одиницею може бути одне підприємство або група, яка включає материнське та усі його дочірні підприємства.

Звітна одиниця — господарська одиниця, для якої існують користувачі, що спираються на фінансову звітність цієї одиниці для отримання інформації, яка буде корисною для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів.

З метою обліку об'єднання підприємств розрізняють дати угоди, обміну та придбання.

Дата угоди — це дата досягнення реальної угоди між сторонами, що об'єднуються, а у випадку лістингових компаній - також її оприлюднення. У випадку агресивного поглинання більш ранньою датою такої реальної угоди є дата, коли достатня кількість власників продавця прийняла його пропозицію щодо отримання ним контролю над підприємством, що купується.

Датою придбання є дата, на яку покупець фактично отримав контроль над продавцем. Якщо об'єднання підприємств досягається в результаті однієї обмінної операції, датою обміну є дата придбання.

Об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням методу покупки, який включає три стадії:

1. Ідентифікація покупця.
2. Визначення вартості об'єднання бізнесу.
3. Розподіл на дату придбання вартості об'єднання бізнесу між придбаними активами та зобов'язаннями і непередбаченими зобов'язаннями.

МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" вимагає ідентифікувати покупця в усіх випадках об'єднання бізнесу. Покупцем вважається підприємство, яке є учасником об'єднання та отримує контроль над іншими підприємствами (бізнесом), що об'єднуються.

Згідно з МСФЗ, покупець має визначити вартість об'єднання бізнесу.

Вартість об'єднання бізнесу - це сукупність:

- справедливої вартості наданих активів, прийнятих або припущених зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль над придбаним підприємством;
- будь-яких витрат, прямо пов'язаних з об'єднанням бізнесу (рис. 7.2).

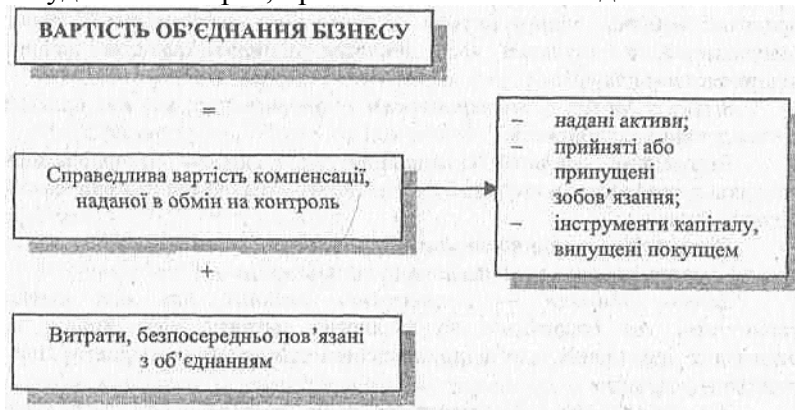


Рис. 7.2. Компоненти вартості об'єднання бізнесу

Якщо процес об'єднання бізнесу включає більше, ніж одну операцію обміну, тоді:

- вартість об'єднання є сукупною вартістю окремих операцій;
- датою обміну є дата кожної обмінної операції.

Витрати, які виникають у результаті об'єднання бізнесу (зокрема, професійні та консультативні гонорари), визнаються витратами звітного

періоду. Проте витрати, пов'язані з випуском боргових інструментів власного капіталу, продовжують визнаватися згідно з МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання" і 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

У разі, коли покупець має певну частку в капіталі об'єкта придбання, слід переоцінювати цю частку за справедливою вартістю на дату отримання контролю та відображувати результат переоцінки у складі прибутку або збитку.

Ідентифіковані активи, зобов'язання і непоточні зобов'язання слід окремо визнавати на дату придбання лише, якщо вони задовольняють наступні критерії на цю дату:

- щодо активу - існує ймовірність отримання покупцем майбутніх вигод, пов'язаних із цим активом, і його справедливу вартість можна достовірно визначити;
- щодо зобов'язання - існує ймовірність відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди, для погашення зобов'язання та його справедливу вартість можна достовірно визначити;
- щодо нематеріального активу або непередбаченого зобов'язання - якщо їх справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Після первісного визнання покупець має оцінювати визнані непередбачені зобов'язання за вищою сумою, яку:

- слід визнати згідно з МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та активи";
- первісно було визнано за вирахуванням (якщо доречно) накопиченої амортизації, визнаної згідно з МСБО 18 "Дохід".

Неконтрольована частка — частина прибутку (збитку) і чистих активів дочірнього підприємства, які відносяться до часток в капіталі, що не належать (прямо або непрямо — через дочірні підприємства) материнському підприємству. У цьому випадку ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання придбаного підприємства розподіляються на:

- частку підприємства, що отримало контроль;
- неконтрольовану частку.

На дату придбання бізнесу покупець має вибір оцінювати неконтрольовану частку за справедливою вартістю або як пропорційну частку чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства

Згідно з МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", *гудвіл* — це майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані та окремо визнані. Такі активи звичайно характеризують ділову репутацію підприємства, яка становить сукупність факторів, що забезпечують можливість отримання надприбутку. До таких факторів належать місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів тощо. Ці фактори звичайно враховують при визначенні продажної ціни підприємства.

Гудвіл оцінюють на дату придбання як різницю між: .

- загальною сумою справедливої вартості наданої компенсації на дату придбання, будь-якої неконтрольованої частки в придбаному підприємстві, а також справедливої вартості (на дату придбання) раніше утримуваної частки в об'єкті придбання; та
- чистою справедливою вартістю (на дату придбання) придбаних ідентифікованих активів і прийнятих зобов'язань.

Усі подальші (після отримання) контролю збільшення та зменшення частки володіння, які не призводять до втрати контролю, розглядаються як операції між власниками. Гудвіл не переоцінюють та не коригують, а будь-яку різницю між зміною у неконтрольованій частці та справедливою вартістю сплаченої або отриманої компенсації визнають безпосередньою у капіталі, що відноситься до власників материнського підприємства.

Компенсацію за придбання, зокрема непередбачену компенсацію, оцінюють за справедливою вартістю на дату придбання. Зміни в результаті подій після дати придбання визнаються у складі прибутку або збитку.

Переглянутий МСБО 27 "Консолідовані та окермі фінансові звіти" вимагає відносити неконтрольовану частку у прибутку або збитку до неконтрольованої частки, навіть якщо цей результат в неконтрольованій частці має від'ємний залишок.

Якщо материнське підприємство припиняє контролювати дочірнє підприємство, воно припиняє визнання всіх активів, зобов'язань та неконтрольованої частки за їх балансовою вартістю. Будь-яка частка у дочірньому підприємстві, що залишається у материнського підприємства, визнається за її справедливою вартістю на дату втрати контролю. Будь-які фінансові результати внаслідок втрати контролю визнаються у складі прибутку або збитку.

Негативний гудвіл є перевищенням частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань над вартістю об'єднання.

Визнаний у складі прибутку негативний гудвіл може включати один або більше наступних компонентів:

- помилки в оцінці справедливої вартості об'єднання або ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань. Причиною цих помилок можуть бути, зокрема, ймовірні майбутні витрати, які було помилково відображено у складі справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань;
- вимога стандарту оцінювати придбані ідентифіковані активи у сумі, яка не є справедливою вартістю, але розглядається як справедлива вартість з метою розподілу вартості об'єднання;
- вигідна покупка.

Приклад 7.3.

У липні 2009 року компанія "Ернст@Янг" придбала підприємство "Сміт і Ко" за 3800 тис. дол.

<i>Стаття</i>	<i>Балансова вартість, тис. дол.</i>	<i>Справедлива вартість, тис. дол.</i>
Основні засоби:		
первісна вартість	2000	2800
накопичена амортизація	1600	1840
Товари	300	330
Дебітори	4000	3500
Грошові кошти	100	100
Кредитори	200	290

Після перегляду вартості об'єднання справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів було зменшено на 600 тис. дол., зокрема: основні засоби на 500 тис. дол., дебітори - на 100 тис. дол. Решту негативного гудвілу у сумі 200 тис. дол. буде визнано прибутком.

Визначити розмір негативного гудвілу, який отримала компанія "Ернст@Янг", та відобразити на рахунках обліку операцію з придбання нею компанії "Сміт і Ко".

Розв'язок.

У результаті придбання підприємства компанія "Ернст@Янг" отримала негативний гудвіл у сумі:

$$3800 - (2800 - 1840 + 330 + 3500 + 100 - 290) = 800 \text{ тис. дол.}$$

В обліку компанії "Ернст@Янг" придбання підприємства "Сміт і Ко" буде відображено таким записом, тис. дол.

Дт "Основні засоби"	460
Дт "Товари"	330
Дт "Дебітори"	3400
Дт "Грошові кошти"	100
Кт "Кредитори"	290
Кт "Грошові кошти"	3200
Кт "Інші доходи"	200

Підприємство має переглядати класифікацію угод при придбанні за винятком страхових контрактів і договорів оренди.

Дія МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" поширюється на об'єднання бізнесу спільних підприємств та об'єднання бізнесу, досягнутого за одним контрактом.

Згідно з МСФЗ 3, покупець має розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів оцінювати характер і фінансовий вплив об'єднання підприємств, яке мало вплив:

- упродовж періоду;
- після звітної дати, але до того, як фінансові звіти були затверджені до випуску.

Щодо кожного об'єднання бізнесу, яке вплинуло упродовж періоду, покупець повинен розкривати таку інформацію:

- а) назву і опис об'єднаних одиниць або бізнесів;
- б) дату придбання;
- в) відсоток придбаних інструментів капіталу з правом голосу;
- г) вартість об'єднання і опис компонентів цієї вартості, зокрема, будь-

які витрати, що безпосередньо відносяться до об'єднання.

Коли інструменти капіталу випущено або може бути випущено як частину вартості, також слід розкривати:

- кількість інструментів капіталу, які випущені або можуть бути випущені;
- справедливу вартість цих інструментів і основу її визначення.

г) докладну інформацію про діяльність, якої підприємство вирішило позбутися у результаті об'єднання;

д) суми, визнані на дату придбання для кожного класу активів, зобов'язань, непередбачених зобов'язань та, крім випадків, коли це неможливо зробити, балансову вартість кожного з цих класів, визначену згідно з МСФЗ 3 одразу після об'єднання.;

е) суму негативного гудвілу, визнаного у складі прибутку (збитку), і статтю звіту про прибуток або збиток, до якої його включено;

е) опис чинників, які включено до вартості об'єднання в результаті визнання гудвілу, — опис кожного нематеріального активу, який не було визнано окремо від гудвілу та пояснення, чому справедливу вартість нематеріальних активів неможливо було достовірно оцінити;

ж) прибуток (збиток) придбаного підприємства з дати придбання, включений до складу прибутку (збитку) за період. Якщо таке розкриття неможливо зробити, цей факт слід розкривати разом із поясненням, чому це сталося.

Покупець має розкривати інформацію, яка дає можливість користувачам його фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив прибутків, збитків, виправлення помилок та інші коригування, визнані у звітному періоді, які пов'язані з об'єднанням бізнесу, що вплинули в поточному і попередніх періодах. Для цього необхідно розкривати наступну інформацію:

а) суму і пояснення будь-якого прибутку або збитку, визнаних у поточному періоді, які:

- відносяться до придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань, що припускаються в результаті об'єднання бізнесу, які вплинули на поточний та попередні періоди;

- мають такий розмір, характер або сферу впливу, що розкриття є релевантним для розуміння фінансових результатів об'єднання бізнесу;

б) суму і пояснення коригувань до попередніх оцінок, визнаних упродовж поточного періоду, якщо первісний облік об'єднання бізнесу, яке вплинуло безпосередньо у попередньому періоді, було визнано лише умовно;

в) інформацію про виправлення помилок, яку вимагається розкривати згідно з МСБО 8 щодо активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань придбаного підприємства, або змін в оцінках за цими статтями, які покупець визнав упродовж поточного періоду.

Нарешті, покупцю слід розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам його фінансової звітності оцінити зміни у балансовій вартості гудвілу впродовж періоду. Для виконання цієї вимоги підприємство має розкривати узгодження балансової вартості гудвілу на початок і кінець періоду, окремо зазначаючи:

- валову суму і накопичені збитки від зменшення корисності на початок періоду;
- суму гудвілу, визнаного упродовж періоду, крім гудвілу, включеного до ліквідаційної групи, яка на дату придбання задовольняє критерії класифікації як утримуваної для продажу згідно з МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність";
- коригування в результаті подальшого визнання відстрочених податкових активів;
- гудвіл, включений до ліквідаційної групи, класифікований як утримуваний для продажу згідно з МСФЗ 5, і гудвіл, визнання якого припинено упродовж періоду (крім того, що включено до ліквідаційної групи, що утримується для продажу);
- збитки від зменшення корисності, визнані упродовж періоду згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів";
- чисті курсові різниці, що виникли упродовж періоду відповідно до МСБО 21 "Вплив зміни валютних курсів";
- будь-які інші зміни у балансовій вартості гудвілу упродовж періоду;
- валову суму і накопичені збитки від зменшення корисності на кінець періоду.

7.3. КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Порядок складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, організацій та інших юридичних осіб, до якої входять материнське (холдингове) підприємство та його дочірні (асоційовані) підприємства, визначено в МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти", МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані підприємства".

Консолідована фінансова звітність - фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство (рис. 7.3).



Рис. 7.3. Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язків материнського та дочірнього підприємств

Фінансові звіти материнського та його дочірніх підприємств, які використовуються при підготовці консолідованої фінансової звітності, мають бути складені за той самий звітний період і на ту саму звітну дату.

Критеріями необхідності подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством групи є:

- наявність контролю над дочірнім підприємством;

б) економічна сумісність, яка передбачає, що діяльність дочірнього підприємства пов'язана або подібна з діяльністю головної компанії. Так, наприклад, підприємство-виробник і банк не задовольняють вимогу сумісності, а тому їх звіти не підлягають консолідації.

Згідно з МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" *контроль* визнається існуючим у таких випадках:

1) материнське підприємство прямо чи побічно володіє більш ніж 50 % голосів дочірнього підприємства, за винятком випадків, коли чітко можна продемонструвати, що таке володіння не встановлює контроль;

2) материнському підприємству належить 50 % або менше голосів, однак якщо існує:

- право на більш ніж половину голосів згідно з угодою з іншими інвесторами;
- право керувати фінансовою та операційною політикою підприємства згідно зі статутом або угодою;
- право призначати чи звільняти більшість членів ради директорів або еквівалентного керуючого органу;
- право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або еквівалентного керуючого органу.

Материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з таких умов:

- якщо воно повністю належить іншому підприємству (100 % корпоративних прав материнського підприємства належать іншому підприємству);
- якщо є згода власників частки меншості.

Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, якщо:

- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;
- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані підприємства".

Склад і форми консолідованої фінансової звітності ті ж самі, що передбачені для окремих підприємств. Основи методики складання консолідованої фінансової звітності закладено МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти". Консолідовані фінансові звіти складаються шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств.

У процесі консолідації необхідно зробити відповідні коригування.

1. Одночасно виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнської Компанії в кожне дочірнє підприємство та частку материнської компанії у власному капіталі кожного дочірнього підприємства.

Якщо материнське підприємство придбало дочірнє за ціною, яка перевищує справедливу вартість його чистих активів, то в консолідованому Балансі показують гудвіл, що виникає під час придбання (рис. 7.4). Гудвіл, який визначається згідно з МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", відображається в консолідованому звіті про фінансове становище (балансі) в рядку "Гудвіл при консолідації". Вартість негативного гудвілу наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу "Довгострокові активи" активу звіту про фінансове становище (балансу).

2. Визначити гудвіл.

Гудвіл не переоцінюють та некоригують, а будь-яку різницю між зміною у неконтрольованій частці та справедливою вартістю сплаченої або отриманої компенсації визнають безпосередньою у капіталі, що відноситься до власників материнського підприємства.

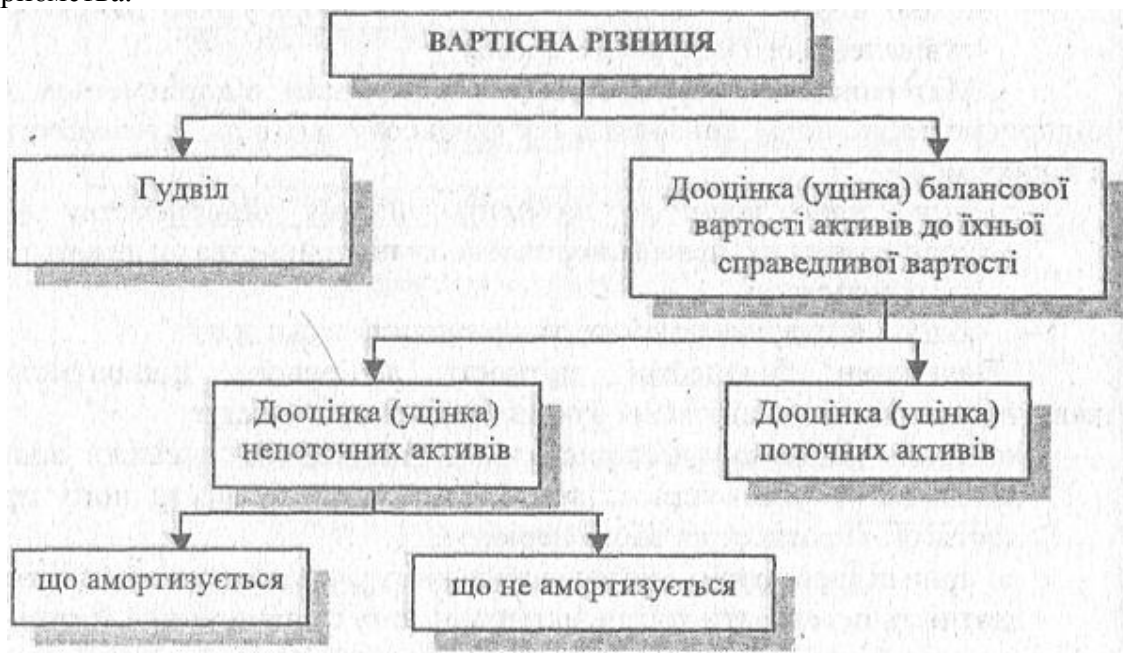


Рис. 7.4. Розподіл вартісної різниці в процесі консолідації

3. Виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо.

Внутрішньогрупові операції - це операції між материнським і дочірніми підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи. Прикладами таких операцій є реалізація товарів, основних засобів, надання позик, виплата дивідендів тощо.

Доходи та витрати від внутрішньогрупових операцій виключаються при консолідації, оскільки вони є лише переміщенням ресурсів з одного

підприємства даної групи в інше та не змінюють консолідовану суму чистих активів групи.

Консолідована звітність відображає фінансово-господарські відносини групи тільки з третіми особами.

Наслідком внутрішньогрупових операцій може бути внутрішньогрупове сальдо та нереалізовані прибутки та збитки. Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій -прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства. Згідно з МСФЗ, сума нереалізованого прибутку та збитку відображається у складі фінансового результату підприємства лише після перепродажу оборотних активів іншим особам або в міру амортизації необоротних активів.

4. Визначити та відокремити неконтрольовану частку в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Приклад 7.4.

Компанії "Магнат" і "Бренд" мають такі звіти про фінансове становище (баланси) на 31 грудня 2009 року (тис. грош. од.)

Стаття	"Магнат"	"Бренд"
Активи:		
Грошові кошти	400	100
Основні засоби (залишкова вартість)	1800	500
Разом активи	2200	600
Зобов'язання і капітал:		
Кредиторська заборгованість перед постачальниками	175	80
Довгострокова заборгованість по кредитах	425	220
Акціонерний капітал	1600	300
Разом зобов'язання і капітал	2200	600

1 січня 2009 року компанія "Магнат" придбала 100 % простих акцій компанії "Бренд" за 300000 грош. од. Необхідно:

1. Підготувати звіт про фінансове становище (баланс) для компанії "Магнат" зразу після придбання компанії "Бренд", при умові, що остання залишилась юридичним підприємством.

2. Підготувати звіт про фінансове становище (баланс) для об'єднання підприємств "Дабл" зразу після придбання компанії "Бренд".

3. Припустити, що компанія "Магнат" в 2009 році мала прибуток 250000 грош. од., а компанія "Бренд" - 60000 грош. од./ Ніякі внутрішньо групові операції між компаніями не здійснювались.

Розрахувати прибуток об'єднання компаній "Дабл", яка буде показана в консолідованому звіті про прибуток або збиток. *Розв'язок.*

тис. грош. од.

Стаття	"Магнат"	"Бренд"	Консолідована сума
! Активи:			
Грошові кошти	100	100	200
Основні засоби (залишкова вартість)	1800	500	2300
Інвестиції в компанію "Бренд"	300	-	-
Разом активи	2200	600	2500
Зобов'язання і капітал:			
Кредиторська заборгованість перед постачальниками	175	80	255
Довгострокова заборгованість по кредитах	425	220	645
Акціонерний капітал	1600	300	1600
Разом зобов'язання і капітал	2200	600	2500

Консолідована сума чистого прибутку, тис. грош. од.: $250 + 60 = 310$.

Консолідація звітів у разі придбання менше 100 % капіталу має певну специфіку. Щоб фактично контролювати діяльність дочірнього підприємства, материнському підприємству достатньо мати більше 50 % його простих акцій (голосів). У цьому разі варто взяти до уваги інтереси інших акціонерів дочірнього підприємства, у власності яких перебуває менше 50 % простих акцій (голосів) цього підприємства. Інтереси таких акціонерів (частка, меншості) відображаються в консолідованій звітності. Частина меншості в консолідованому звіті про фінансове становище (балансі) є джерелом грошових коштів (фінансування) групи та повинна відображатись у пасиві звіту про фінансове становище (балансу) спеціальною статтею з аналогічною назвою в розділі "Власний капітал". Неконтрольована частка дочірнього підприємства, як правило, включає дві складові: частину його статутного капіталу, яка відповідає частці в ньому сторонніх акціонерів, і частину додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку й усіх інших власних джерел дочірнього підприємства, пропорційну частці сторонніх акціонерів у статутному капіталі.

Неконтрольована частка - це частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському

підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства). Неконтрольовану частку розраховують як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, і відповідно власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" вимагає відносити неконтрольовану частку у прибутку або збитку до неконтрольованої частки, навіть якщо цей результат в неконтрольованій частці має від'ємний залишок.

Якщо материнське підприємство припиняє контролювати дочірнє підприємство, воно припиняє визнання всіх активів, зобов'язань та неконтрольованої частки за їх балансовою вартістю. Будь-яка частка у дочірньому підприємстві, що залишається у материнського підприємства, визнається за її справедливою вартістю на дату втрати контролю. Будь-які фінансові результати внаслідок втрати контролю визнаються у складі прибутку або збитку.

У консолідованому звіті про фінансове становище (балансі) неконтрольовану частку відображають окремо від зобов'язань і власного капіталу материнського підприємства в окремому рядку "Неконтрольована частка" у складі акціонерного капіталу. А в консолідованому звіті про прибуток або збиток неконтрольовану частку в прибутку (збитку) показують в окремому рядку "Неконтрольована частка".

5. Виключити дивіденди, пов'язані з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, які утримуються за межами групи.

Якщо дочірнє підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, які утримуються за межами групи, материнське підприємство вираховує з консолідованого прибутку суму дивідендів за такими акціями незалежно від оголошення дивідендів.

6. Визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов'язання, які виникли в процесі консолідації.

Такі відстрочені податки звичайно є наслідком:

- виключення нереалізованих прибутків і збитків із внутрішньогрупових операцій,
- тимчасової різниці між обліковою та податковою оцінками інвестицій у дочірні підприємства.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання відображаються в консолідованій фінансовій звітності згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".

7. Визначити та відобразити курсові різниці, що виникають у результаті консолідації фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств.

В окремих випадках складно або обтяжливо ретроспективно застосовувати метод собівартості інвестицій у дочірні, спільно контролювані та асоційовані підприємства згідно з МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" при першому застосуванні МСФЗ.

Тому внесена у 2008 році поправка до МСФЗ 1 "Перше застосування МСФЗ" дає змогу підприємству, яке вперше застосовує МСФЗ і обрало облік таких інвестицій за собівартістю, визначати її із застосуванням методу "доцільної собівартості".

Таку доцільну собівартість визначають на пооб'єктній основі як: справедливу вартість (визначену згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти визнання та оцінка") на дату переходу на МСФЗ в окремій фінансовій звітності; або - балансову вартість інвестицій за попередніми стандартами на цю дату.

До внесення поправки МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" вимагає від материнського підприємства визнавати розподіл прибутку дочірнього підприємства, накопиченого до його придбання, як зменшення собівартості інвестицій. Поправка скасовує вимогу МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" щодо відмінностей між дивідендами до і після придбання дочірнього підприємства.

Тепер у МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" застосовуються загальні вимоги МСБО 18 "Дохід" і вимагається визнавати в складі прибутку або збитку дивіденди, отримані від дочірніх, спільноконтрольованих і асоційованих підприємств, коли в інвестора виникає право на отримання дивіденду. У зв'язку з цим до МСБО 36 "Зменшення корисності активів" було внесено нову ознаку зменшення корисності. У разі, якщо вирішено провести повну перевірку на зменшення корисності інвестиції в дочірні, спільноконтрольовані та асоційовані підприємства, підприємству слід розглядати, чи були визнані дивіденди від інвестицій та наявні свідчення про те, що балансова вартість інвестиції в окремій фінансовій звітності перевищує балансову вартість чистих активів об'єкта інвестування в консолідованій фінансовій звітності або дивіденди перевищують сукупний всеохоплюючий прибуток дочірнього, спільноконтрольованого або асоційованого підприємства в періоді, в якому були оголошені дивіденди.

У МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" також було внесено поправку, яка стосується випадків, коли материнське підприємство реорганізує групу через заснування нового материнського підприємства. За такої реорганізації нове материнське підприємство отримує контроль над первісним материнським підприємством шляхом випуску інструментів власного капіталу в обмін на інструменти власного капіталу первісного материнського підприємства.

Згідно з новими правилами при реорганізаціях, які задовольняють певні критерії, нове материнське підприємство визначає собівартість інвестицій у первісне материнське підприємство як балансову суму їх частки капіталу, наведеного в окремій фінансовій звітності первісного материнського підприємства на дату реорганізації.

Для включення до консолідованої звітності статті фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств відображаються в грошовій одиниці України із застосуванням таких дій:

а) монетарні та немонетарні статті (крім статей власного капіталу) перераховуються за валютним курсом на звітну дату;

б) статті доходів, витрат і про рух грошових коштів перераховуються за валютними курсами на дату операцій, за винятком випадків, коли звітність дочірнього підприємства складено у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів кожного місяця може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць;

в) статті власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на дату визнання відповідної статті;

г) нерозподілений прибуток (або непокритий збиток) на звітну дату визначається, виходячи з нерозподіленого прибутку (або непокритого збитку) на початок звітного періоду, чистого прибутку (збитку) за звітний період за даними перерахованого звіту про прибуток або збиток й суми розподіленого протягом звітного періоду прибутку (списаного збитку), перерахованих за валютним курсом на дату здійснення операції.

Різниця між підсумком перерахованих статей активу та пасиву звіту про фінансове становище (балансу) дочірнього підприємства відображається в консолідованому звіті про фінансове становище (балансі) в окремому рядку "Накопичена курсова різниця" у складі акціонерного капіталу. При цьому від'ємна курсова різниця наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу.

Згідно з МСБО 27 у консолідованих фінансових звітах слід розкривати:

- характер відносин між материнським та дочірнім підприємствами, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві прямо чи непрямо понад половиною голосів;
- причини, які пояснюють, чому право власності, набуте прямо або непрямо через дочірні підприємства, на більше ніж половину голосів або потенційних прав голосу в об'єкті інвестування не надає контролю;
- підсумовану фінансову інформацію дочірніх підприємств або індивідуальну, або груп, які не консолідовані, включаючи суми підсумку активів, підсумку зобов'язань, доходів і прибутку чи збитку;
- звітну дату фінансових звітів дочірніх підприємств;
- характер і ступінь будь-яких значних обмежень.

7.4. СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

Методи обліку спільної діяльності та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності розглядаються в МСБО 31 "Частки в спільних підприємствах".

МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах" застосовується для обліку часток у спільній діяльності та відображення активів, зобов'язань, доходів і витрат СП в фінансових звітах контролюючого учасника та інвестора незалежно від форми та структури, в якій здійснюється спільна діяльність. Проте МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах" не розповсюджується на частки контролюючого учасника в спільно контрольованих підприємствах, які утримуються:

- організаціями венчурного капіталу;
- взаємними фондами, трастами та подібними одиницями (зокрема, страховими фондами, пов'язаними з інвестиціями) та які класифікуються як призначені для операцій згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Відповідно до МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах", *спільна діяльність* — це господарська діяльність, яка є об'єктом спільного контролю двох або кількох сторін згідно з контрактною угодою між ними.

Спільний контроль означає погоджений контрактною угодою розподіл контролю за господарською діяльністю та існує лише у випадку, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, вимагають одностайної згоди усіх сторін, що здійснюють контроль (контролюючих учасників).

Відповідно до цього всіх учасників спільної діяльності поділяють на контролюючих учасників та звичайних інвесторів.

Контролюючий учасник — це учасник спільної діяльності, який здійснює спільний контроль за нею.

Інвестор — це учасник спільної діяльності, який не здійснює спільного контролю за цією діяльністю.

Контрактна угода визначає:

- характер і тривалість спільної діяльності та зобов'язання щодо звітування про неї;
- призначення керівного органу (ради директорів) і визначення права голосу контролюючих учасників;
- вкладення капіталу контролюючими учасниками;
- розподіл між контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат і результатів спільної діяльності;
- рішення, що вимагають згоди всіх або встановленої більшості контролюючих учасників.

Спільна діяльність може здійснюватися в різних формах. МСБО 31 розглядає три найпоширеніші форми спільної діяльності:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані підприємства.

Перші дві форми спільної діяльності не передбачають створення господарської одиниці особи, а наслідком третьої форми є заснування окремої юридичної особи - спільного підприємства.

Загальним для всіх форм спільної діяльності є наявність:

- а) двох або більше учасників діяльності, пов'язаних контрактною угодою;
- б) спільного контролю, який встановлено контрактною угодою.

Водночас, різні форми та характер спільної діяльності обумовлюють певні особливості її обліку та відображення у фінансовій звітності.

Спільно контрольовані операції — це діяльність, для здійснення якої два або більше контролюючі учасники об'єднують свої дії, ресурси та досвід з метою спільного виготовлення та збуту конкретної продукції.

Оскільки не існує окремої юридичної особи, ніякого коригування для консолідації не потрібно. Кожна контролююча сторона спільного підприємства використовує свої власні активи і їх, за нормальною практикою, слід включати в активи до її власних фінансових звітів. Кожна контролююча сторона спільного підприємства несе свої власні витрати, і вони будуть включені до звіту про прибутки та збитки. Будь-який дохід, отриманий від спільних операцій, буде розподілений згідно з контрактною угодою, часто відповідно частки використаних активів і витрат, понесених кожною контролюючою стороною. Частку доходу кожної контролюючої сторони слід включати до доходу за відповідний період.

Спільно контрольовані активи — це спільна діяльність, яка передбачає спільний контроль і часто спільне володіння учасниками активами (або активом), що були внесені або придбані ними з метою здійснення такої діяльності.

Прикладом спільно контрольованих активів є спільний контроль та експлуатація газопроводу, коли кожний учасник спільної діяльності використовує газопровід для транспортування продукції та несе певну частину витрат, пов'язаних з експлуатацією цього газопроводу.

Кожний учасник відображає у фінансових звітах:

- а) свою частку спільно контрольованих активів, відображених у складі відповідних статей балансу, а не як фінансову інвестицію;
- б) взяті на себе зобов'язання;
- в) свою частку зобов'язань, прийнятих спільно з іншими учасниками щодо спільної діяльності;
- г) дохід від продажу або використання його частки в продукції спільної діяльності, разом з його часткою у витратах, понесених у процесі спільної діяльності;

д) витрати, понесені ним щодо частки участі в капіталі спільної діяльності.

У цьому разі при складанні консолідованої фінансової звітності не потрібні жодні коригування, оскільки відповідні активи, зобов'язання, доходи та витрати вже було відображено у фінансових звітах учасника.

Спільно контролюване підприємство — це спільна діяльність, яка передбачає створення корпорації, товариства або іншої господарської одиниці, в якій кожний учасник має свою частку.

Спільно контролюване підприємство (далі спільне підприємство — СП) діє аналогічно до інших підприємств. Воно укладає контракти, залучає фінансування, контролює активи, бере на себе зобов'язання, несе витрати і отримує дохід. Особливістю є лише те, що контрактна угода між учасниками встановлює спільний контроль за діяльністю СП. Кожний учасник СП має право на отримання частки фінансових результатів або продукції спільного підприємства. Спільне підприємство веде бухгалтерський облік своєї діяльності, складає та подає фінансову звітність згідно із законодавством та установчими документами.

Базовий підхід - пропорційна консолідація.

Пропорційна консолідація - це метод, згідно з яким частку учасника в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільного підприємства відображують у фінансових звітах контролюючого учасника СП як окремі статті або шляхом постатейного об'єднання.

Хоча активи і зобов'язання спільного підприємства належать спільному підприємству, власники спільного підприємства фактично контролюють ці активи і несуть відповідальність за зобов'язання. Тому кожен контролюючий учасник повинен включити частку від всіх активів і зобов'язань до своїх фінансових звітів.

Для їх відображення існує дві можливості:

1. Частку кожного активу та зобов'язання, що належать контролюючому учаснику, слід включати до його власних активів і зобов'язань на постатейній основі.
2. Частку кожної категорії активу та зобов'язання, що належать контролюючому учаснику, слід відображати як окрему статтю в рамках тієї ж категорії і включати до його власних активів і зобов'язань.

Наприклад, спільне підприємство з двома акціонерами, де кожному належить 50% акцій, володіє запасами €100, дебіторською заборгованістю €100, передплатою €100 і грошовими коштами €100.

При використанні першої альтернативи відображення, контролюючий учасник спільного підприємства збільшить, свої запаси, дебіторську заборгованість, передплату і грошові кошти - кожну категорію - на €50.

При використанні другого формату контролюючий учасник спільного підприємства відобразить окремо у поточних активах свою частку у поточних активах спільного підприємства, яка складає €200.

У результаті пропорційної консолідації:

- звіт про фінансове становище (баланс) контролюючого учасника включає його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність;
- звіт про прибуток або збиток контролюючого учасника включає його частку в доходах і витратах СП.

<p><i>Приклад 7.5,</i></p> <p>Корпорація "Техно" була створена, коли три корпорації вирішили об'єднати свої знання для впровадження і продажу нової технології. На момент створення корпорації частки участі в капіталі були розподілені так:</p> <p>1) компанія "Техносвіт" - 30 %;</p> <p>2) компанія "Техсервіс" - 40 %;</p> <p>3) компанія "Світ нових технологій" - 30 %.</p> <p>Звіт про прибуток або збиток за перше півріччя 2009 року</p> <p><i>У тис. грош. од</i></p>	<p>Корпорація "Техно" була створена, коли три корпорації вирішили об'єднати свої знання для впровадження і продажу нової технології. На момент створення корпорації частки участі в капіталі були розподілені так:</p> <p>1) компанія "Техносвіт" - 30 %;</p> <p>2) компанія "Техсервіс" - 40 %;</p> <p>3) компанія "Світ нових технологій" - 30 %.</p> <p>Звіт про прибуток або збиток за перше півріччя 2009 року</p> <p><i>У тис. грош. од</i></p>	
Стаття	"Техсервіс"	"Техносвіт"
Дохід від продажу	4650	1470
Собівартість продажу	(2700)	(915)
Валовий прибуток	1950	555
Інші доходи	225	-
Інші витрати	(1275)	(255)
Прибуток до оподаткування	900	300
Витрати на податок	(375)	(135)
Прибуток за звітний період	525	165

На протязі першого півріччя 2009 року компанія "Техсервіс" продала корпорації "Техносвіт" запаси на суму 900 тис. грош. од. Станом на 30 червня 2009 року запаси "Техносвіт" включали запаси від компанії "Техсервіс" на суму 360 тис. грош. од., придбані у "Техсервіс" з націнкою 20 %. Податкова ставка складала 30 %.

Корпорація "Техносвіт" оплатила адміністративні витрати в сумі 180 тис. грош. од. компанії "Техсервіс" на протязі звітного періоду. Ця сума включена в статтю "Інші витрати".

Необхідно скласти консолідований звіт про прибуток або збиток компанії "Техсервіс" за перше півріччя 2009 року методом пропорційної консолідації.

Розв'язок.

Метод пропорційної консолідації полягає в додаванні 40 % від суми статей звіту про прибуток або збиток "Техно" до сум аналогічних статей компанії "Техсервіс".

1. Операції між компаніями відображаються наступними корегуючи ми записами:

1) Виключення продажів всередині групи:

$$(0,40 * 900 = 360)$$

Дт "Дохід від продажів" 360

Кт "Собівартість продажів" 360

2) Виключення нереалізованого прибутку в запасах:

$$(0,40 * 20 / 120 * 360 = 24)$$

Дт "Собівартість продажів" 24

Кт "Запаси" 24

3) Виключення податкових різниць в зв'язку з виключенням нереалізованого прибутку:

$$(0,30 * 24 = 7,2)$$

Дт "Відстрочені податкові активи" 7,2

Кт "Витрати по податку на прибуток" 7,2

4) Виключення плати за надання адміністративних послуг:

$$(0,40 * 180 = 72)$$

Дт "Інші доходи" 72

Кт "Інші витрати" 72

2. Розрахунок консолідованих сум, які розраховуються методом пропорційної консолідації:

1) Дохід від продажів:

Дохід від продажів "Техсервіс" 4650

Виключення продажу всередині групи (360)

Частка в доході від продажів "Техно" ($0,40 * 1470$) 588

Консолідована сума 4878

2) Собівартість продажів:

Собівартість продажів "Техсервіс" 2700

Виключення всередині групи (360)

Нереалізований прибуток 24

Частка в собівартості продажів "Техно" ($0,40 * 915$) 366

Консолідована сума 2730

3) Інші доходи:

Інші доходи "Техсервіс" 225

Плата за послуги всередині групи (72)

Частка в інших доходах "Техно" ($0,40 * 0$) -

Консолідована сума 153

4) Інші витрати:	
Інші витрати "Техсервіс"	1275
Плата за послуга всередині групи	(72)
Частка в інших витратах "Техно" (0,40 * 255)	102
Консолідована сума	1305
Витрати по податку на прибуток:	
Витрати по податку "Техсервіс"	375
Виключення нереалізованого прибутку	(7)
Частка у витратах по податку "Техно"	54
Консолідована сума	422.
3. Компанія "Техсервіс" <i>Консолідований звіт про прибуток або збиток за перше півріччя 2009 року</i>	
Дохід від продажів	4878
Собівартість продажів	(2730)
Валовий прибуток	2148
Інші доходи	153
Інші витрати	(1305)
Прибуток до податків	996
Витрати по податку	(422)
Прибуток за звітний період	574

Дозволений альтернативний підхід — метод участі в капіталі Кожний контролюючий учасник спільного підприємства може використовувати метод участі в капіталі, як описано у МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані підприємства".

Метод участі в капіталі передбачає коригування балансової вартості інвестиції учасника в СП (первісно відображеної за собівартістю) відповідно до зміни чистих активів спільного підприємства. При цьому дохід від участі в капіталі, наведений у звіті про прибуток або збиток учасника СП, відображує його частку в чистому прибутку (збитку) спільного підприємства.

При застосуванні методу участі в капіталі або пропорційної консолідації в постатейному форматі для відображення часток в СП у фінансових звітах контролюючий учасник має розкривати сукупну суму таких елементів, пов'язаних з його частками в спільних підприємствах: поточні активи; непоточні активи; поточні (короткострокові) зобов'язання; непоточні зобов'язання; доходи; витрати.

Інші підходи

Якщо підприємство зробило інвестиції в спільне підприємство, але з наміром продати інвестиції у найближчому майбутньому, можливо, з метою отримання прибутку, тоді інвестиції слід обліковувати з використанням МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Якщо існують серйозні довгострокові обмеження, які значно послаблюють можливість контролюючого учасника спільного підприємства вилучити фонди зі спільного підприємства, як правило, такі як дивіденди, тоді інвестицію слід обліковувати згідно з МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Якщо у спільному підприємстві придбано більше акцій і одна компанія, таким чином, односторонньо контролює спільне підприємство, тоді воно стає дочірнім підприємством і його слід обліковувати за МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти".

На відміну від обліку дочірніх компаній, залишок боргу та дебетове сальдо між спільним підприємством і контролюючими учасниками не слід виключати. Також не слід виключати торгові операції. Проте, слід виключати нереалізований прибуток від реалізації.

Також ПКТ-13 "Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників" надає рекомендації щодо цього питання. Якщо контролюючий учасник сплачує свою частку участі немонетарними активами, тоді слід визнавати в його звіті про прибутки та збитки частку прибутку або збитку за виключенням випадків, коли:

- значні ризики і винагороди від володіння цими активами не були передані спільному підприємству;
- прибуток або збиток не може бути достовірно визначений; або
- якщо передані активи подібні активам, внесеним іншими контролюючими учасниками, використовуються в тих же сферах бізнесу і мають схожі до них справедливі вартості;
- прибуток або збиток не є реалізованим, і його слід вилучати при консолідації, за виключенням випадків, коли контролюючий учасник також отримує активи, які будуть відрізнятися від внесених активів (рис. 7.5).

Контролюючому учаснику слід розкривати сукупну суму таких непередбачених зобов'язань, (крім випадків коли ймовірність є віддаленою) окремо від суми інших непередбачених зобов'язань:

- будь-які непередбачені зобов'язання, які вплинули на частки контролюючого учасника в спільних підприємствах та його частку в кожному з непередбачених зобов'язань, які вплинули на нього разом з іншими контролюючими учасниками;
- свою частку непередбачених зобов'язань самих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання;
- ті непередбачені зобов'язання, які виникають тому, що контролюючий учасник несе умовні зобов'язання щодо зобов'язань інших контролюючих учасників спільного підприємства.

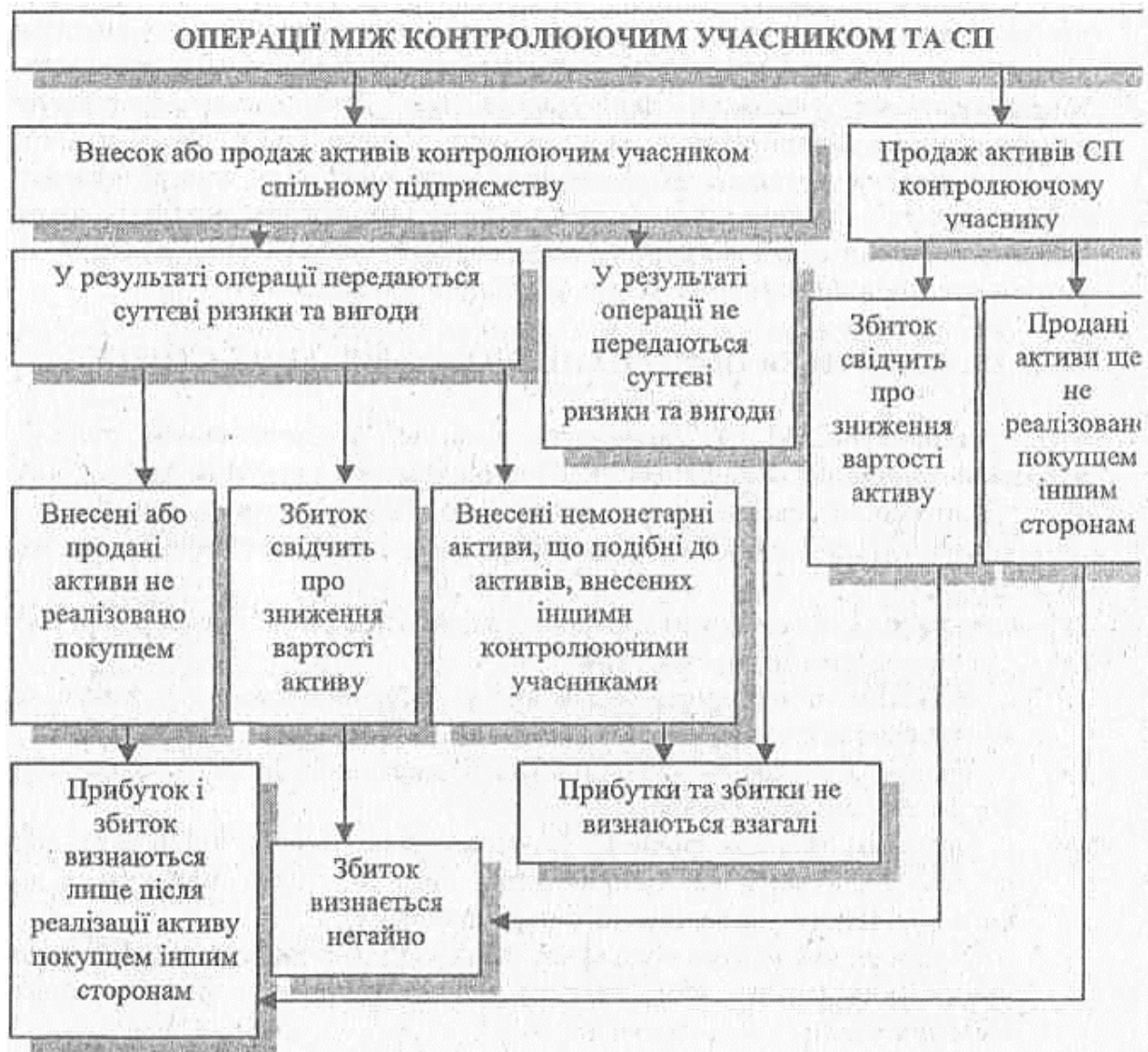


Рис. 7.5. Інтерпретація фінансових результатів операцій між СП і контролюючим учасником

Контролюючому учаснику слід розкривати сукупну суму таких зобов'язань щодо часток в спільних підприємствах окремо від інших зобов'язань:

- будь-які інвестиційні зобов'язання контролюючого учасника щодо його часток в спільних Підприємствах та його частки в інвестиційних зобов'язаннях, які він несе спільно з іншими контролюючими учасниками; та
- свою частку в зобов'язаннях інвестиційного характеру самих спільних підприємств.

Контролюючому учаснику слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується в спільно контрольованих підприємствах. Контролюючому учаснику, який звітує про свої частки в спільно контрольованих підприємствах, застосовуючи постатейний формат звітності для пропорційної консолідації або метод участі в капіталі, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками в спільних підприємствах.

7.5. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Згідно з МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", *зв'язаною стороною* по відношенню до підприємства є сторона, яка:

1) прямо чи непрямо (через одного або кількох посередників):

- контролює, спільно контролює або суттєво впливає на підприємство, що звітує; - знаходиться під спільним контролем разом з підприємством, яке звітує; - є асоційованим підприємством; - є спільним підприємством, в якому підприємство, що звітує, є

контролюючим учасником; - є членом ключового управлінського персоналу підприємства або

його материнської компанії; - є близьким членом родини фізичних осіб, які контролюють або

суттєво впливають на підприємство, що звітує, або відносяться до

його ключового управлінського персоналу; - є стороною, яку контролюють, або на яку суттєво впливають особи, що

проживають (прямо або непрямо) з членами родини фізичних осіб, згаданих у п. 5;

2) є програмою (фондом) виплат по закінченні трудової діяльності працівникам підприємства, що звітує, або іншого підприємства, яке є його зв'язаною стороною.

При цьому під *контролем* розуміють повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства для досягнення вигід від його діяльності.

Відповідно, *спільний контроль* - це узгоджена за контрактом участь у контролі господарської діяльності.

Суттєвий вплив означає повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики підприємства, але не контроль за цією політикою. Суттєвий вплив звичайно досягається через частку володіння, статут або угоду.

До ключового управлінського персоналу належать особи, які (прямо або непрямо) мають повноваження та несуть відповідальність за планування,

керівництво та контроль діяльності підприємства. До такого персоналу звичайно належать виконавчі та інші директори підприємства.

Близькими членами родини фізичної особи згідно з МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін", є ті члени родини, які можуть, як очікується, мати вплив на цю особу або бути під впливом, коли це стосується їхніх справ з підприємством. Зокрема, близькими членами родини фізичної особи можуть бути:

- чоловік або дружина фізичної особи та її дитина;
- дитина чоловіка або дружини фізичної особи;
- утриманці фізичної особи та її чоловіка або дружини (рис. 7.6).



Рис. 7.6. Зв'язані сторони підприємства, що звітує

Судження щодо наявності • стосунків між зв'язаними сторонами базується на аналізі сутності їхніх відносин, а не на формальній угоді або іншій юридичній формі таких відносин.

Проте згідно з МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" не вважаються зв'язаними сторонами:

- два підприємства, лише тому, що вони мають спільного директора або інший ключовий управлінський персонал;
- два контролюючих учасника лише тому, що вони спільно контролюють інше (спільне) підприємство;

- в) профспілки, комунальні служби, державні установи та агентства, особи, які надають фінансування, якщо перелічені суб'єкти здійснюють звичайні стосунки з підприємством, що звітує. При цьому ці суб'єкти можуть брати участь у прийнятті рішень підприємством або обмежувати свободу його дій;
- г) замовники, постачальники, франчайзери, дистриб'ютори або генеральні агенти, з якими підприємство здійснює значний обсяг операцій виключно з причин економічної залежності.

МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" вимагає розкриття певної інформації про зв'язані сторони, зокрема:

- компенсації ключовому управлінському персоналу;
- стосунки та операції між материнським та дочірнім підприємствами;
- операції та стосунки з іншими зв'язаними сторонами.

Компенсації ключовому управлінському персоналу включають усі виплати працівникам у формі компенсації, яка була сплачена, підлягає сплаті або забезпечена підприємством (або від імені підприємства чи його материнської компанії) в обмін на послуги, надані підприємству.

Операція зі зв'язаною стороною означає обмін ресурсами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами незалежно від того, чи призначається ціна на ресурси, що передаються.

При цьому МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" вимагає розкривати як мінімум таку інформацію:

- суму операції;
- суму, строки та умови заборгованості з вказівкою, чи є вона забезпеченою, форми компенсації, якою буде здійснене погашення заборгованості, та докладної інформації про надані або отримані гарантії;
- резерв сумнівних боргів, пов'язаний із залишком заборгованості;
- витрати, визнані упродовж звітного періоду щодо сумнівної або безнадійної заборгованості зв'язаних сторін.

Розкриття зазначеної інформації слід здійснювати окремо для кожної з таких категорій:

- материнське підприємство;
- підприємства, які знаходяться під впливом або спільним контролем з боку підприємства, що звітує;
- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства;
- спільні підприємства, в яких підприємство, що звітує, є контролюючим учасником;
- ключовий управлінський персонал підприємства або материнської компанії;
- інші зв'язані сторони.

Розкриття інформації про операції зв'язаних сторін, які здійснено на умовах, еквівалентних тим, що превалюють в операціях незалежних сторін, слід робити лише, якщо ці умови можна пояснити.

Стосунки між материнським і дочірнім підприємствами слід розкривати незалежно від того, чи були операції між ними.

У загальному вигляді підхід до розкриття інформації щодо зв'язаних сторін наведено на рис. 7.7.

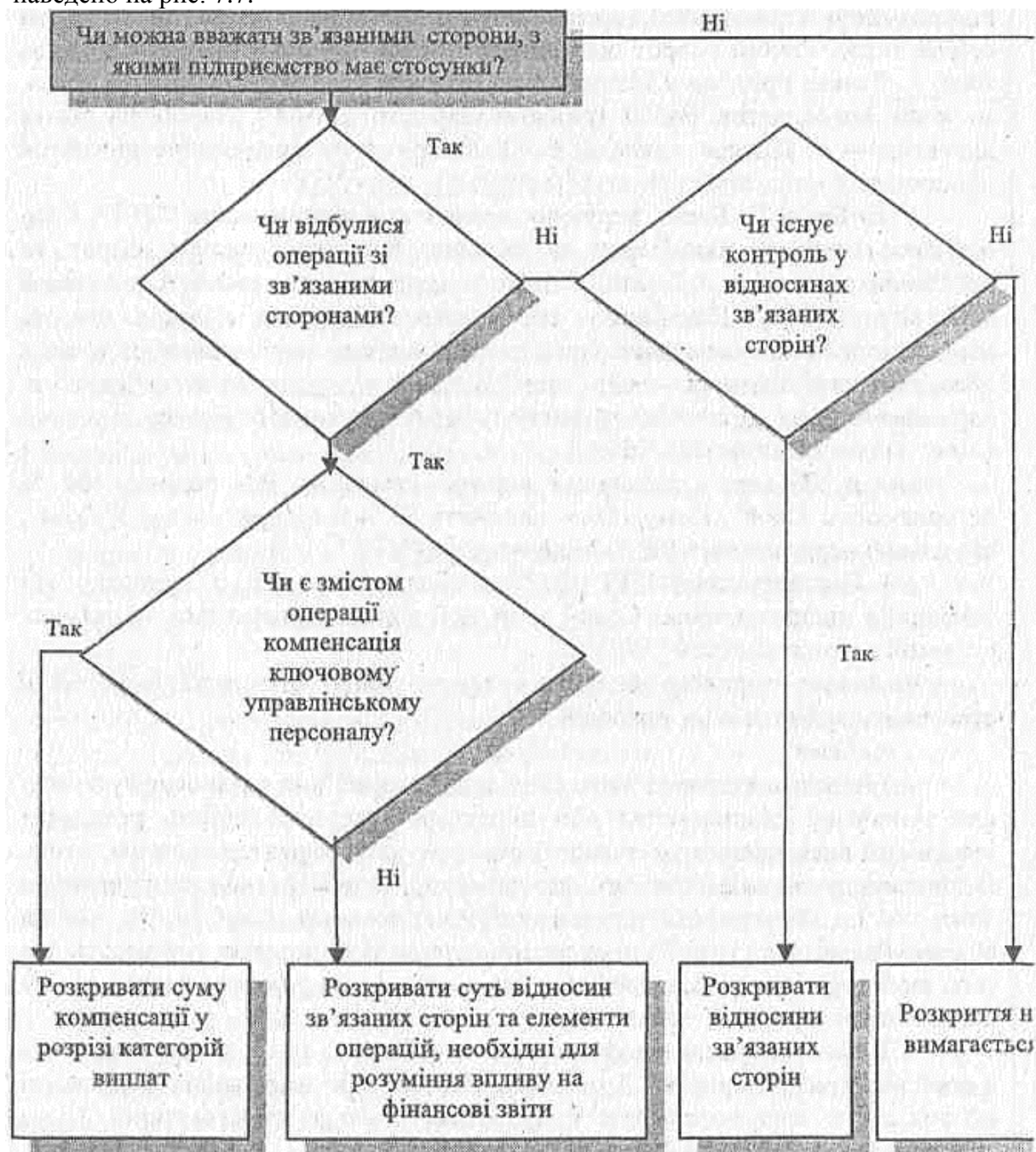


Рис. 7.7. Аналіз щодо розкриття інформації про зв'язані сторони

Приклад 7.6.

Підприємство "УТТ" надало наведену далі інформацію, яка потенційно стосується операцій зі пов'язаними сторонами.

(а) Підприємство "УТТ" щомісячно продає А. Тінкеру - фінансовому директору - товари на суму €50000. Він створив для свого сина невеличке підприємство з роздрібною торгівлі, а зазначені товари йому продають за собівартістю. Річний оборот підприємства "УТТ" становить €300 млн. Крім того, А. Тінкер придбав у підприємства автомобіль для свого підприємства, за який він сплатив €4500 (ринкова вартість €80000). Заробітна плата директора - А. Тінкера - складає €200000, крім того, його особистий статок оцінюється у млн. євро.

(б) Брату П. Блека, керуючого директора підприємства "УТТ", було продано готель у Нью-Йорку за €4 млн. (за вирахуванням витрат на реалізацію в розмірі €0,2 млн.). Ринкова вартість цієї власності становила €4,3 млн., але у Нью-Йорку спостерігалось стрімке падіння цін на нерухомість. Чиста балансова вартість цього готелю дорівнювала €5 млн., а його споживча вартість - €3,6 млн. В зв'язку з урядовими субсидіями, спрямованими на заохочення розвитку туризму і готельного бізнесу, у регіоні виник надлишок готельних місць.

(в) А. Тінкер є власником кількох компаній. Він володіє 100 % підприємства "Cobb". Йому також належить 80 % в підприємства "Wilkies", яка в свою чергу володіє 100 % підприємства "УТТ"

(г) Підприємство "УТТ Со." заробляє 60 % свого прибутку від операцій з підприємством "Cobb", а 40 % її доходів генерується за рахунок операцій з підприємством "Wilkies"

Визначте характер будь-яких вимог щодо розкриття інформації стосовно наведених вище операцій. *Розв'язок.*

(а) Вартість жодної із наведених вище операцій не є відносно суттєвою для зазначеної підприємства або директора, але необхідність розкриття інформації визначається не тільки її обсягом, але і характером та частотою. Оскільки існує ймовірність того, що директор міг обійти належні процедури контролю і здійснити зазначені операції у неналежний спосіб (тобто - не на відстані "витягнутої руки"), ці операції підлягають розкриттю у звітності, для того щоб користувачі фінансових звітів могли сформулювати власну думку щодо відповідності цих операцій.

(б) Дана операція є суттєвою як за обсягом, так і за характером, а відтак підлягає розкриттю. Тут також йдеться про зменшення корисності активів, а це слід розкривати у примітках щодо зв'язаних сторін. Сума відшкодування склала €4,1 млн. (4,3 - 0,2).

(в)&(г) А. Тінкер контролює підприємство "УТТ" через підприємство "Wilkie's", що знаходиться у його власності. Частка участі у підприємстві "УТТ" підлягає розкриттю. Оскільки підприємство "Wilkie's" зареєстрована в тій самій країні і оприлюднює консолідовані фінансові звіти, необхідність розкривати внутрішньогрупові операції відсутня. Операції з "Cobb" слід розкривати, оскільки і "УТТ" і "Cobb" мають одного спільного власника, але будь-які інвестиційні зв'язки між ними відсутні.

7.6. ОПЕРАЦІЙНІ СЕГМЕНТИ

30 листопада 2006 р. РМСБО випустила новий стандарт - МСФЗ 8 "Операційні сегменти". Він замінює МСБО 14 "Звітність за сегментами" і набуває чинності для річних періодів, які починаються з/або після 1 січня 2009 р. Поряд із тим, можна застосовувати цей стандарт до наведеної дати.

МСФЗ 8 "Операційні сегменти" стосується окремих або індивідуальних фінансових звітів суб'єкта господарювання та консолідованих фінансових звітів групи з материнським підприємством, який:

- продає свої боргові інструменти або інструменти власного капіталу на відкритому ринку;
- подав чи перебуває в процесі подання своєї (або консолідованої) фінансової звітності комісії з цінних паперів або іншому регулюючому органу з метою випуску будь-якого класу інструментів на відкритий ринок.

Проте якщо у складі єдиного фінансового звіту подано обидва (окремий і консолідований) фінансові звіти, сегментну інформацію слід подавати тільки на основі консолідованої звітності.

Згідно з МСФЗ 8 "Операційні сегменти" *операційним сегментом* є компонент суб'єкта господарювання:

- що здійснює господарську діяльність, від якої отримує дохід і в зв'язку з якою несе витрати, зокрема, доходи та витрати внаслідок операцій з іншими компонентами цього суб'єкта господарювання;
- операційні результати якого регулярно розглядає головний керівник діяльності для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегмента й оцінки його діяльності;
- щодо якого дискретна фінансова інформація є доступною.

Не всі види діяльності суб'єкта господарювання обов'язково будуть операційним сегментом або його частиною.

Наприклад, головний офіс корпорації чи функціональний підрозділ можуть не отримувати доходи або можуть отримувати їх лише супутньо

щодо діяльності суб'єкта господарювання. Такі підрозділи не є операційними сегментами.

Крім того, МСФЗ 8 "Операційні сегменти" чітко зазначає, що пенсійні програми суб'єкта господарювання не є операційними сегментами.

Розкриття сегментної інформації вимагається про будь-який операційний сегмент, який задовольняє будь-якому із наведених далі кількісних порогів:

- його звітний дохід від зовнішніх клієнтів і внутрішньосегментних продажів або трансферів становить 10 або більше відсотків сукупного (зовнішнього і внутрішнього) доходу всіх операційних сегментів;
- абсолютна величина його звітного прибутку чи збитку дорівнює 10 або більше відсотків найбільшої з двох абсолютних сум: сукупного звітного прибутку всіх операційних сегментів, які не звітують про збитки, або сукупного звітного збитку всіх операційних сегментів, які звітують про збиток;
- їх активи становлять 10 або більше відсотків сукупних активів всіх операційних сегментів.

Якщо загальний зовнішній дохід, про який звітують операційні сегменти, становить менш як 75 % доходу суб'єкта господарювання, додаткові операційні сегменти мають бути визначені як операційні сегменти (навіть якщо вони не задовольняють кількісних ознак, зазначених вище) доти, доки принаймні 75% доходу суб'єкта господарювання не буде включено до звітних сегментів.

МСФЗ 8 "Операційні сегменти" містить докладні вказівки про те, коли операційні сегменти можуть бути об'єднані для створення звітного сегмента. Ці вказівки в цілому узгоджуються із критеріями об'єднання сегментів, наведеними в МСБО 14 "Звітність за сегментами".

Суб'єкт господарювання має розкривати:

- а) загальну інформацію про те, як він визначає свої операційні сегменти і види продукції та послуг, від яких кожний операційний сегмент отримує доходи;
- б) інформацію про прибуток чи збиток звітного сегмента, його активи й зобов'язання та основи їх оцінки;
- в) узгодження підсумків доходів, прибутків, збитків, активів, зобов'язань та інших суттєвих статей з відповідними статтями у фінансових звітах суб'єкта господарювання.

Крім того, суб'єкту господарювання приписується широке розкриття, яке вимагається навіть у тому разі, якщо цей суб'єкт має лише один звітний сегмент. Таке розкриття включає інформацію про кожний вид продукції чи послуг, або групу продукції чи послуг.

Аналіз доходів і певних непоточних активів за географічними зонами вимагається разом із розширеним розкриттям доходів/активів за окремою закордонною країною (якщо суттєво) незалежно від визначення операційних

сегментів. Якщо інформація для такого аналізу відсутня й витрати на підготовку її є надмірними, цей факт слід розкривати.

Відповідно до МСФЗ 8 "Операційні сегменти" необхідно розкривати інформацію про операції з основними замовниками. Якщо доходи від операцій з одним зовнішнім замовником становлять 10 або більше відсотків доходів суб'єкта господарювання, сукупну суму доходу від кожного такого замовника і сегмента (або сегментів), у звіті якого наведено ці доходи, слід розкривати.

З цією метою групу суб'єктів господарювання, які перебувають під загальним контролем, слід розглядати як одного замовника.

МСФЗ 8 "Операційні сегменти" передбачає внесення деяких змін до МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність" і МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Зокрема, значно розширені вимоги щодо сегментної інформації на дату проміжної звітності.

Крім того, МСФЗ 8 "Операційні сегменти" вносить зміни до МСБО 14 "Звітність за сегментами" щодо обмеження розміру одиниць (або груп одиниць), на які розподіляється гудвіл з метою тестування на зменшення корисності. В результаті таке обмеження буде тепер встановлюватись з посиланням на операційні сегменти, визначені згідно з МСФЗ 8 "Операційні сегменти".

Тести:

1. Компанія буде застосовувати метод участі в капіталі для обліку інвестиції, якщо вона:

- а) має істотний вплив на прийняття рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування;
- б) володіє 30 % акцій іншої компанії;
- в) має контрольний відсоток (більше 50 %) акцій іншої компанії;
- г) здійснила інвестицію первісно для отримання прибутковості на приріст грошових коштів.

2. Компанія "Вегас" володіє 15 % простих акцій корпорації "Галактика**" і використовує метод справедливої вартості для обліку цієї інвестиції. Корпорація "Галактика" відобразила чистий прибуток 110000 грош. од. за 2007 р. і сплатила дивіденди 60000 грош. од. на 01.10.2007 р. Який прибуток визнає компанія "Вегас" по цій інвестиції в 2007 р.?

- а) 16500;
- б) 9000;
- в) 25500;
- г) 50000.

3. Компанія "Чіп" володіє 25 % простих акцій компанії "Комп'ютерний світ" і використовує метод участі в капіталі для обліку цієї інвестиції. На протязі 2007 року компанія "Комп'ютерний світ" відобразила в звітах прибуток 220000 грош. од. і сплатила дивіденди 80000 грош. од. Який прибуток визнає компанія "Чіп" по цій інвестиції у 2007 році?

- a) 20000;
- б) 75000;
- в) 55000;
- г) 35000.

4. Корпорація X і корпорація Y оформлюють об'єднання бізнесу. В обліку для об'єднання було визнано гудвіл в сумі 400000 грош. од. Який максимальний період амортизації гудвілу?

- a) 5 років;
- б) 10 років;
- в) 20 років;
- г) Немає правильної відповіді.

5. Корпорація "Мендес" випустила 12000 простих акцій номінальною вартістю 5 грош. од. і справедливою вартістю 42 грош. од. для придбання всіх акцій корпорації "Сміт". Якщо це операція покупки, яку суму гудвілу слід визнати?

- a) 144000;
- б) 44000;
- в) 64000;
- г) 0.

6. Сума гудвілу визначається як:

- a) собівартість об'єднання мінус балансова вартість чистих активів дочірньої компанії на початок року;
- б) собівартість об'єднання мінус балансова вартість чистих активів дочірньої компанії на дату покупки;
- в) собівартість об'єднання мінус справедлива вартість чистих активів на початок року;
- г) собівартість об'єднання мінус справедлива вартість чистих активів на дату покупки.

7. При методі покупки:

- a) гудвіл може бути визнаний;
- б) консолідація здійснюється з використанням балансової вартості обох компаній;
- в) консолідація може бути здійснена з використанням справедливої вартості обох компаній;

г) операція розглядається як об'єднання, при якому неможна визначити покупця.

8. Яку з наступних ознак, що характеризують об'єднання бізнесу, слід враховувати при покупці?

- а) об'єднання повинно включати тільки обмін дольовими цінними паперами;
- б) операція ясно визначає ціну об'єднання для компанії-покупця;
- в) дві компанії можуть бути однакових розмірів, і це є ускладненням для визначення компанії-покупця і компанії, яка купується;
- г) компанія, яка купується, повинна бути меншою за розмірами, ніж материнська компанія, яка купує.

9. Корпорація "Мегасофт" випустила 12000 простих акцій номінальною вартістю 5 грош. од. (справедлива вартість - 40 грош. од.) і сплатила 24000 грош. од. готівкою для отримання контролю над корпорацією "Салем". Чому дорівнює вартість об'єднання компаній?

- а) 504000;
- б) 84000;
- в) 60000;
- г) 24000.

10. Корпорація "Веллінгтон" випустила 20000 простих акцій (номінальна вартість - 5 грош. од. за акцію, справедлива вартість - 42 грош. од.) за всі акції корпорації "Джордан". Які будуть консолідовані суми статей "Додатково оплачений капітал" і "Нерозподілений прибуток" (в балансі на 01.01.2008 р.), відповідно, якщо операція обліковується як покупка?

- а) 20000,
160000;
- б) 20000,
260000;
- в) 380000,
160000;
- г) 760000,
260000.

11. Корпорація X сплатила грошові кошти за всі прості акції з правом голосу корпорації Y. Корпорація Y буде продовжувати існувати як окрема корпорація. Бухгалтерські записи зі складання консолідованих звітів корпорацій X та Y знайдуть відображення в:

- а) робочій таблиці для складання консолідованих звітів;
- б) облікових регістрах корпорації X;
- в) облікових регістрах корпорації Y;

- г) облікових регістрах обох корпорацій.
12. Материнській компанії не потрібна консолідована звітність дочірньої компанії, в якій вона володіє більше 50 % прав голосу, якщо:
- а) дочірня компанія здійснює діяльність за кордоном;
 - б) дочірня компанія, по суті, є фінансовою дочірньою компанією;
 - в) компанія володіє більше ніж 50 %, але менше ніж 60 % прав голосу дочірньої компанії;
 - г) контроль є короткочасним, і материнська компанія шукає покупця акцій дочірньої компанії.
13. Для яких вказаних рахунків дочірньої компанії, що повністю належать материнській, не потрібна амортизація коригування (дооцінки чи уцінки) до справедливої вартості, яке пов'язане з об'єднанням бізнесу?
- а) споруди;
 - б) патенти;
 - в) прямі витрати по об'єднанню;
 - г) землі.
14. Корпорація "Світ комп'ютерів" придбала корпорацію "Файл" 01.10.2007 р. Чистий прибуток корпорації "Світ комп'ютерів" за рік склав 1400000 грош. од., корпорації "Файл" - 400000 грош. од., які зароблені рівномірно на протязі року. Гудвіл при об'єднанні відсутній. Сума чистого прибутку за 2007 р., який буде відображено в консолідованому звіті про прибуток або збиток, складає, грош. од.:
- а) 1500000;
 - б) 1800000;
 - в) 1400000;
 - г) 400000.
15. Який з наведених рахунків не буде відображений в консолідованій фінансовій звітності на кінець першого року об'єднання?
- а) гудвіл;
 - б) частина прибутку дочірньої компанії;
 - в) інвестиція в дочірню компанію;
 - г) додатково оплачений капітал.
16. Якщо визначено знецінення вартості інвестиції в дочірнє підприємство, який рахунок слід списати першим?
- а) інвестиція в дочірню компанію;
 - б) гудвіл;
 - в) додатково оплачений капітал;

- г) дооцінка (уцінка) зобов'язань до їх справедливої вартості.
17. У листопаді 2009 р. корпорація "Феєрія" продала землю корпорації "Індія", яка повністю належить їй. Земля вартістю 61500 грош. од. була продана за 89000 грош. од. З позиції об'єднання бізнесу, коли слід визнавати прибуток від реалізації землі?
- а) прибуток не буде визнаний;
 - б) коли корпорація "Індія" продасть землю третій стороні;
 - в) коли корпорація "Індія" буде використовувати землю;
 - г) пропорційно на протязі звітного періоду.
18. Для якого типу спільної діяльності обов'язковим є наявність угоди, у відповідності до якої сторони здійснюють діяльність, що підлягає спільному контролю?
- а) спільно контрольованих операцій;
 - б) спільно контрольованих активів;
 - в) спільно контрольованого підприємства;
 - г) всі відповіді вірні.
19. Для якого типу спільної діяльності обов'язково складається фінансова звітність?
- а) спільно контрольованих операцій;
 - б) спільно контрольованих активів;
 - в) спільно контрольованого підприємства;
 - г) всі відповіді вірні.
20. Контролюючий учасник визнає свою частку від участі у спільно контрольованому підприємстві, застосовуючи метод:
- а) нормативний;
 - б) повної консолідації;
 - в) середньозваженої собівартості;
 - г) пропорційної консолідації.
21. Компанія "Магнат" і компанія "Металосклад" уклали тристоронній договір з лізинговою компанією "Лізинг" про придбання літака вартістю п'ять млн. грош. од. Умовою поставки є передоплата в розмірі 100 %, яка розподілена таким чином: компанія "Магнат" сплачує 3,5 млн. грош. од., компанія "Металосклад" - 1,5 млн. грош. од. Літак експлуатується компаніями спільно, виходячи з частки фактичної участі кожної зі сторін в оплаті витрат на його придбання. На основі наведеної інформації між компаніями підписано договір про:
- а) придбання основних засобів;
 - б) спільно контрольоване підприємство;

- в) спільно контрольовані операції;
 - г) спільно контрольовані активи.
22. Якими ознаками характеризується зв'язана сторона?
- а) наявністю відносин контролю між стороною і компанією, що звітує;
 - б) наявністю довгострокових торгових відносин між стороною і компанією, що звітує;
 - в) наявністю гарантійних зобов'язань компанії, що звітує по забезпеченню банківського кредиту, отриманого стороною;
 - г) всі відповіді вірні.
23. Якими характеристиками повинні володіти угоди зі зв'язаними сторонами?
- а) угоди носять довгостроковий характер;
 - б) угоди оформлюються не на ринку;
 - в) угоди здійснюються між сторонами, зв'язаними відносинами контролю та істотного впливу;
 - г) ціни угод відрізняються від середньоринкових.
24. Приклади яких операцій підлягають розкриттю у Примітках до фінансової звітності, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною?
- а) надання гарантій чи застави;
 - б) передача за ліцензованими угодами;
 - в) придбання чи продаж нерухомості та інших активів;
 - г) всі відповіді вірні.
25. Зв'язаними сторонами не є:
- а) два підприємства, які мають спільного директора;
 - б) два контролюючих учасники, які мають спільний контроль;
 - в) генеральний агент, з яким підприємство здійснює значний обсяг операцій виключно через економічну залежність;
 - г) всі відповіді вірні.
26. Яка ситуація є прикладом відносин між зв'язаними сторонами?
- а) компанія А, що займається оптовим продажем канцтоварів та здійснює свою діяльність в основному через двох дистриб'юторів (компанію Х та компанію Y);
 - б) компанія А і компанія В мають загального члена ключового управлінського персоналу;
 - в) компанія А має двох великих акціонерів - компанію В (45 % прав голосу) і компанію С (22 % прав голосу);

- г) компанія А і компанія В є контролюючими учасниками спільної діяльності підприємства С, які мають спільний контроль за діяльністю спільного підприємства.
27. Які показники слід розкривати у звітності стосовно операцій між зв'язаними сторонами?
- а) ціни по кожній угоді між зв'язаними сторонами;
 - б) цінову політику відносно угод зі зв'язаними сторонами;
 - в) загальну суму виручки (платежів, дебіторської і кредиторської заборгованості) по операціях зі зв'язаними сторонами;
 - г) суму виручки (платежів, дебіторської і кредиторської заборгованості) по операціях з окремою зв'язаною стороною.
28. При розгляді взаємовідносин зв'язаних сторін необхідно звертати увагу на:
- а) юридичну форму відносин;
 - б) зміст відносин;
 - в) юридичну форму і зміст відносин;
 - г) жоден з цих аспектів.
29. Члени ключового управлінського персоналу - це особи, які:
- а) прямо і непрямо мають повноваження і відповідають за планування, управління і контроль діяльності підприємства, що звітує;
 - б) займають ключові позиції в управлінні компанії, що звітує;
 - в) володіють 10 % прав голосу представництва в складі директорів;
 - г) всі відповіді вірні.
30. Операційним сегментом є компонент суб'єкта господарювання:
- а) що здійснює господарську діяльність, від якої отримує дохід і в зв'язку з якою несе витрати, зокрема, доходи та витрати внаслідок операцій з іншими компонентами цього суб'єкта господарювання;
 - б) операційні результати якого регулярно розглядає головний керівник діяльності для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегмента й оцінки його діяльності;
 - в) щодо якого дискретна фінансова інформація є доступною;
 - г) всі відповіді вірні..
31. Яким міжнародним стандартом регламентується порядок розкриття фінансової інформації за сегментами?
- а) МСБО 14;
 - б) МСБО 27;
 - в) МСФЗ33;
 - г) МСФЗ 8.

32. Розкриття сегментної інформації вимагається про будь-який операційний сегмент, у якого звітний дохід від зовнішніх клієнтів і внутрішньо-сегментних продаж або трансферів становить:

- а) 5 або більше відсотків сукупного (зовнішнього і внутрішнього) доходу всіх операційних сегментів;
- б) 10 або більше відсотків сукупного (зовнішнього і внутрішнього) доходу всіх операційних сегментів;
- в) 50 або більше відсотків сукупного (зовнішнього і внутрішнього) доходу всіх операційних сегментів;
- г) немає правильної відповіді.

33. Розкриття сегментної інформації вимагається про будь-який операційний сегмент, у якого абсолютна величина його звітного прибутку чи збитку дорівнює 10 або більше відсотків:

- а) найбільшої з двох абсолютних сум: сукупного звітного прибутку всіх операційних сегментів, які не звітують про збитки, або сукупного звітного збитку всіх операційних сегментів, які звітують про збиток;
- б) сукупного звітного прибутку всіх операційних сегментів, які не звітують про збитки;
- в) сукупного звітного збитку всіх операційних сегментів, які звітують про збиток;
- г) всі відповіді вірні.

34. Розкриття сегментної інформації вимагається про будь-який операційний сегмент, у якого:

- а) 10 або більше відсотків сукупного (зовнішнього і внутрішнього) доходу всіх операційних сегментів;
- б) абсолютна величина його звітного прибутку чи збитку дорівнює 10 або більше відсотків найбільшої з двох абсолютних сум: сукупного звітного прибутку всіх операційних сегментів, які не звітують про збитки, або сукупного звітного збитку всіх операційних сегментів, які звітують про збиток;
- в) їх активи становлять 10 або більше відсотків сукупних активів всіх операційних сегментів;
- г) всі відповіді вірні.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

01.01.2009 р. компанія "Міллер і Ко" сплатила 1920000 грош. од. за 60000 акцій корпорації "Інтернет-технологіГ" та придбала 45 % прав голосу простих акцій і, відповідно, істотний вплив. Корпорація "Інтернет-

технології" розподілила дивіденди (2,50 грош. од. за акцію) за 2009 р. і відобразила у звітності прибуток 670000 грош. од.

Яку суму складе залишок по рахунку "Інвестиції у "Інтернет-технології" на 31.12.2009 р.?

Ситуація 2.

На протязі 2009 р. корпорація "Всесвітня павутина" придбала 30 % простих акцій, що знаходяться в обігу, у корпорації "Інтернет" за 1200000 грош. од. Ця інвестиція надала можливість корпорації "Всесвітня павутина" істотно впливати на політику "Інтернет". Активи корпорації "Інтернет" на дату придбання були відображені в сумі 6400000 грош. од., зобов'язання -3000000 грош. од. Будь-яке перевищення вартості придбання над вартістю інвестиції в корпорацію "Інтернет" віднесено на гудвіл. У 2008 р. корпорація "Інтернет" відобразила чистий прибуток 600000 грош.од., за 2009 р. - чистий прибуток 750000 грош. од. Дивіденди в сумі 200000 грош.од. були виплачені за кожний з цих років.

Яку суму буде відображено в балансі по статті "Інвестиції в "Інтернет" на 31.12.2009 р.?

Ситуація 3.

Корпорація А володіє 30 % акцій корпорації Б і застосовує метод участі в капіталі. На протязі поточного року корпорація А придбала запаси собівартістю 66000 грош. од. і потім продала їх корпорації Б за 120000 грош. од. На кінець року запаси вартістю 24000 грош. од. все ще знаходились в розпорядженні корпорації Б.

Яку суму нереалізованого прибутку повинна відобразити корпорація А?

Ситуація 4.

У січні 2009 р. корпорація "Кока-Кола" придбала 40000 (40 %) простих акцій корпорації "Аква", сплативши 800000 грош. од. Гудвіл та інші витрати, зв'язані з інвестицією, відсутні. Корпорація "Кока-Кола" здійснює істотний вплив на корпорацію "Аква" На протязі 2009 р. корпорація "Аква" відобразила прибуток 200000 грош. од. і сплатила дивіденди 80000 грош. од. В січні 2010 р. корпорація "Кока-Кола" продала 5000 акцій за 125000 грош. од.

Який залишок на рахунку "Інвестиції" буде відображено в балансі після реалізації акцій?

Ситуація 5.

Корпорація "Сатурн" випустила прості акції в обмін на прості акції корпорації "Альянс" при об'єднанні бізнесу. На дату об'єднання корпорація

"Сатурн" мала землю з балансовою вартістю 480000 грош. од. і справедливою вартістю 620000 грош. од. Корпорація "Альянс" мала землю з балансовою вартістю 170000 грош. од. і справедливою вартістю 190000 грош. од.

Яку суму слід відобразити по статті "Земля" в консолідованому балансі, підготовленому на дату об'єднання?

Ситуація б.

Компанія "Лідер" готує свою фінансову звітність відповідно МСБО. Виникла проблема з розкриттям в фінансовій звітності інформації про пов'язані сторони. Додаткова інформація:

1. Два найбільших акціонери компанії "Лідер": компанія "Преміум", яка володіє 40 % акцій, і громадянин Прутков, який володіє 15 % акцій. Одночасно громадянин Прутков є акціонером компанії "Преміум", якому належить 80 % акцій. Жоден інший акціонер не володіє більш, ніж 2 % акцій.

2. Корпорація "Бренд" має декілька багатопрофільних компаній, які здійснюють торгівлю і надання послуг як зовнішнім замовникам, так і між собою. Виручка від торгівельних операцій всередині групи складає за період \$5 млн.. Між собою підприємства, які входять в корпорацію, здійснюють операції за звичайними цінами, тільки автопослуги здійснюються з 10 % надбавкою до собівартості, хоча для зовнішніх замовників націнка 25 %. Загальний дохід групи за минулий фінансовий рік становить \$80 млн.

3. Фірмі "Індіго" переданий у фінансову оренду цех по виготовленню столярних виробів, орендні платежі встановлені на 30 % нижче, ніж вартість подібних послуг. Сума орендних платежів становила \$30000. Комунальні послуги фірми сплачуються за рахунок основного підприємства компанії, на території якого знаходиться фірма. Фірма реалізує корпорації столярні вироби. Вартість реалізації на 20 % перевищує звичайну ціну купівлі таких виробів. Вартість закупівлі в звітному періоді становила \$200 тис. Основний засновник фірми "Індіго" син генерального директора одного з підприємств, яке входить в групу.

4. Недавно корпорація "Бренд" підписала договір про надання юридичних послуг, вартість якого складає \$100 тис. за рік, з компанією "Адвокат плюс", працівником якої є дружина фінансового директора. Договір був укладений за результатами тендера.

Розкрити інформацію у відповідності з МСБО 24.

Ситуація 7.

*грош.
од.*

	Комплектуючі до	Моторні лодки	Програмні	Електронні	Фінансові	Все інше	Всього
Виручка від зовнішніх	3000	5000	9500	12000	5000	1000	35500
Внутрішньосигме	-	-	3000	1500	-	-	4500
Процентні доходи	450	800	1000	1500	-	-	3750
Процентні витрати	350	600	700	1100	-	-	2750
Чисті процентні	-	-	-	-	1000	-	1000
Амортизація	200	100	50	1500	1100	-	2950
Прибуток звітного	200	70	900	2300	500	100	4070
Інші суттєві негрошові статі:							
-	-	200	-	-	-	-	200
Обезцінення							
Активи звітних	2000	5000	3000	12000	57000	2000	81000
Інвестиції у внеоборотні активи звітних	300	700	500	800	600	-	2900
Обов'язки звітних	1050	3000	1800	8000	30000	-	43850

Виручка чотирьох сегментів, не відповідає кількісним порогам звітних сегментів. Вони включають управління нерухомістю, оренду електронного обладнання, консалтинг по програмному забезпеченню і оренду складських приміщень

Сегмент фінансової діяльності отримує більшу частину своїх доходів і відсотків. Управління в основному оцінює результати діяльності даного сегмента на нетто-основі. Тому процентні доходи і витрати, даного сегмента представлені згорнуто.

Скласти звіт за операційними сегментами.

Ситуація 8.

Виручка	Грош. од.
Сумарна виручка окремих сегментів	39000
Інша виручка	1000
Виключена внутрішньосегментна виручка	(4500)
Виручка компанії	35500

Прибутки і збитки	Грош. од.
Сумарний прибуток або збиток звітних сегментів	3790
Інші прибутки і збитки	100
Виключені внутрішньосегментні прибутки	(500)
Нерозподілені статі	
- надходження від врегулювання судової справи	500
- інші корпоративні витрати	(750)
Коригування на пенсійні витрати при консолідації	(250)
Прибуток до оподаткування	3070

Активи	Грош. од.
Сумарні активи по звітним сегментам	79000
Інші активи	2000
Виключення дебіторської заборгованості від головного офісу	(1000)
Інші нерозподілені статі	1500
Активи компанії	81500

Зобов'язання	Грош. од.
Сумарні зобов'язання по звітним сегментам	43850
Нерозподілені зобов'язання по пенсійному плану з встановленими витратами	25000
Зобов'язання компанії	68850

Інші суттєві статі	Всього по звітним сегментам	Коригування	Всього по компанії
Процентні доходи	3750	75	3825
Процентні витати	2750	(50)	2700
Чистий процентний дохід (тільки по фінансовому сегменту)	1000		1000
Інвестиції в активи	2900	1000	3900
Амортизація	2950	-	2950
Обезцінення активів	200	-	200

Скласти звіт за операційними сегментами.

Ситуація 9.

ПАТ "Лайт" є стійкою промисловою компанією. 70% її капіталу належить компанії "Будінвест". За 2009 рік ПАТ "Лайт" здійснила деякі господарські операції;

1. В січні 2009 року ПАТ "Лайт" придбало велику партію обладнання в компанії "Лізинг" на умовах лізингу. Лізингові платежі за умовами договору повинні здійснюватись протягом 10 років з дати придбання.

2. ПАТ "Лайт" в лютому 2009 р. оголосило конкурсу на вибір підрядника для будівництва нової будівля ремонтного цеху. Конкурс виграла компанія, більша частина якого належить дружині основного акціонера компанії "Будінвест".

3. В червні 2008 року ПАТ "Лайт" застрахувало свої автомобілі в страховій компанії "Оранта", Дочка комерційного деректора ПАТ "Лайт" є страховим агентом даної страхової компанії, але в укладенні даного договору участі не брала.

4. В серпні 2009 року ПАТ "Лайт" виграло тендер на отримання державного замовлення на здійснення транспортних перевезень протягом 2010 року. Виконання договору дозволить збільшити виручку компанії більше, ніж в два рази.

Яка інформація підлягає розкриттю у відповідності з вимогами МСБО 24?

Питання для повторення

1. Яка компанія вважається асоційованою?
2. Які ознаки визначають наявність істотного впливу?
3. Який відсоток акцій, що володіють правом голосу об'єкта інвестування, є, частіше всього, критерієм істотного впливу?
4. У чому суть методу участі в капіталі?
5. У яких випадках метод участі в капіталі не застосовується?
6. У чому суть методу обліку за собівартістю? У яких випадках він застосовується?
7. Що таке окрема фінансова звітність?
8. У яких випадках складається окрема фінансова звітність інвестора?
9. Який метод застосовується для оцінки інвестиції в асоційовану компанію в консолідованій фінансовій звітності?
10. Яку інформацію слід розкривати у фінансовій звітності інвестора?
11. Що таке об'єднання бізнесу?
12. Дайте визначення контролю.
13. Які ознаки наявності контролю?
14. Яка компанія вважається материнською?
15. Яка компанія вважається дочірньою?
16. За яким методом обліковують об'єднання бізнесу?
17. Які складові визначають вартість об'єднання бізнесу?
18. Як визначається вартість об'єднання бізнесу, якщо процес об'єднання бізнесу включає більш як одну операцію обміну?
19. Яким чином визначається справедлива вартість компенсації, переданої в обмін на контроль над придбаним підприємством?
20. У чому суть розподілу вартості об'єднання?
21. Що таке частка меншості?
22. Як визначається частка меншості?
23. Що таке гудвіл? Як він розраховується?
24. Як враховується гудвіл у консолідованій звітності?
25. Що таке негативний гудвіл?
26. У чому суть поетапного придбання?
27. Яка інформація про об'єднання бізнесу повинна розкриватися покупцем?
28. Що таке консолідовані фінансові звіти?
29. Дайте визначення групи.
30. У яких випадках материнська компанія звільняється від надання консолідованих фінансових звітів?
31. Звіти яких дочірніх компаній не включаються до консолідованої фінансової звітності?
32. Чи виключається з консолідації дочірнє підприємство на тій підставі, що його діяльність відрізняється від діяльності інших підприємств, які входять до складу групи?

33. Чи виключається з консолідації дочірнє підприємство на тій підставі, що інвестором виступає організація венчурного капіталу чи подібний суб'єкт господарювання?
34. Коли материнська компанія втрачає контроль над дочірньою?
35. У чому суть процесу консолідації фінансових звітів групи?
36. У яких випадках слід застосовувати МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" для оцінки інвестиції?
37. Який метод застосовується материнською компанією для оцінки інвестиції в дочірнє підприємство в консолідованих фінансових звітах?
38. Яку інформацію слід розкривати у консолідованих фінансових звітах?
39. Хто є інвестором у спільну діяльність?
40. Дайте визначення спільного контролю.
41. Дайте визначення контролюючого учасника.
42. Назвіть форми спільної діяльності.
43. У чому суть спільно контрольованих операцій?
44. Що слід визнавати контролюючому учаснику у своїх фінансових звітах при спільно контрольованих операціях?
45. У чому суть спільно контрольованих підприємств?
46. Які методи використовує контролюючий учасник при визнанні своєї частки участі у спільно контрольованому суб'єкті господарювання?
47. У чому суть методу пропорційної консолідації?
48. У чому суть методу участі в капіталі?
49. Як відображає свою частку у спільному підприємстві у своїй фінансовій звітності інвестор, який не здійснює спільний контроль?
50. При якому типі спільної діяльності кожний контролюючий учасник використовує свої власні активи?
51. Яку інформацію слід розкривати у звітності про спільну діяльність?
52. Які сторони вважаються зв'язаними?
53. Які цілі розкриття інформації про зв'язані сторони?
54. Чи впливає наявність операцій між зв'язаними сторонами на розкриття відносин між ними у фінансовій звітності?
55. Наведіть приклади операцій, які підлягають розкриттю при здійсненні цих операцій зі зв'язаною стороною.
56. У яких звітних формах відображається інформація про операції між зв'язаними сторонами?
57. Для чого складається звітність за сегментами?
58. Яким стандартом регулюється порядок складання звітності за сегментами?
59. Що таке операційні сегменти?
60. Які види операційних сегментів Ви знаєте?
61. Розкрийте порядок оприлюднення сегментної інформації.

ТЕМА 8. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

8.1. СТРУКТУРА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

Стандарти аудиту формують єдині основні вимоги до його якості, надійності та забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Аудиторські стандарти є Підставою для вирішення спірних питань, які можуть виникати між аудитором і замовником, та встановлення ступеня відповідальності аудиторів. Вони забезпечують:

- високу якість аудиторських перевірок;
- впровадження в аудиторську практику нових наукових досліджень;
- допомогу користувачам у розумінні процесу аудиторської перевірки;
- високий громадський імідж професії;
- допомогу аудитору у веденні переговорів з клієнтом;
- зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

У 1977 р. з метою розвитку аудиту та координації роботи бухгалтерів-аудиторів у світовому масштабі була заснована Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). У її межах створено постійно діючий Комітет міжнародної практики аудиту (КМПА) при раді МФБ. З 1 квітня 2002 р. КМПА перейменованій у Раду з МСА та надання впевненості (РМСАНВ). Основними завданнями РМСАНВ є розробка і випуск:

- Міжнародних стандартів аудиту;
- Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ);
- Міжнародних стандартів супутніх послуг (МССП).

Структура Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, переглянутих у 2006 році, наведена у табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики

№ стандарту	Назва стандарту	Дата набуття чинності після останнього перегляду
1	2	3
КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ		
	Кодекс етики професійних бухгалтерів	30.06.2006
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)		
1	Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги	15.06.2005

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА		
	Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг	грудень 2005 р.
	Глосарій	грудень 2005 р. і
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	01.01.2005
АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
100-999 Міжнародні стандарти аудиту (МСА)		
100-199 ВСТУПНА ЧАСТИНА		
120	Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту	Відкликано в грудні 2004 р.
200-299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОБОВ'ЯЗКИ		
200	Загальні завдання незалежного аудитора та проведення аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту	02.10.2008
210	Умови завдань з аудиторської перевірки	31.12.2001
220	Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації	31.12.2001
230	Документація з аудиторської перевірки	15.06.2006
240	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів	31.12.2006
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів	15.12.2004
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу	15.12.2004
300-499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ		
300	Планування аудиту фінансових звітів	31.12.2006
310	Знання бізнесу	Відкликано грудні 2004 р.
315	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища	31.12.2006
320	Суттєвість у плануванні та здійсненні аудиту	02.10.2008
330	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків	31.12.2006
400	Оцінка ризиків та внутрішній контроль	Відкликано в грудні 2004 р.
401	Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем	Відкликано в грудні 2004 р.
402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги	15.12.2004
450	Оцінка викривлень, виявлених в ході аудиту	02.10.2008

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
500-599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ		
500	Аудиторські докази	15.12.2004
501	Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей	15.12.2004
505	Зовнішні підтвердження	15.12.2004
510	Перше завдання: залишки на початок періоду	15.12.2004
520	Аналітичні процедури	15.12.2004
530	Аудиторська вибірка	02.10.2008
540	Аудиторська перевірка облікових оцінок	15.12.2004
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації	15.12.2004
550	Зв'язані сторони	15.12.2004
560	Подальші події	15.12.2004
570	Безперервність	15.12.2004
580	Пояснення управлінського персоналу	15.12.2004
600-699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ		
600	Використання роботи іншого аудитора	31.12.2001
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів	02.10.2008
620	Використання роботи експерта	15.06.2005
700-799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ		
700	Висновок незалежного аудитора щодо Повного пакету фінансових звітів загального призначення	31.12.2006
701	Модифікація висновку незалежного аудитора	31.12.2006
705	Зміни до висновку у звіті незалежного аудитора	02.10.2008
706	Пояснювальні параграфи та інші пояснення у звіті незалежного аудитора	02.10.2008
710	Порівняльні дані	15.12.2004
720	Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти	15.12.2004
800-899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ		
800	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	31.12.2001

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
1000-1100 Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА)		
1000	Процедури міжбанківського підтвердження	
1001	Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери	Відкликано в грудні 2004
1002	Середовище ІТ: інтерактивні комп'ютерні системи	Відкликано в грудні 2004
1003	Середовище ІТ: системи баз даних	Відкликано в грудні 2004
1004	Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів	31.12.2001
1005	Особливості аудиту малих підприємств	31.12.2001
1006	Аудит фінансових звітів банків	31.12.2001
1007	Повідомлення інформації управлінському персоналові	Відкликано в червні 2001 р.
1008	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особливості в КІС	Відкликано в грудні 2004 р.
1009	Комп'ютеризовані методи аудиту	Відкликано в грудні 2004 р.
1010	Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів	
1011	Наслідки питання «2000 року» для управлінського персоналу та аудиторів	Відкликано в червні 2001 р
1012	Аудит похідних фінансових інструментів	31.12.2001
1013	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів	31.12.2001
1014	Надання висновків аудиторами про відповідальність фінансової звітності Міжнародним стандартам	31.12.2001
2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)		
2400	Завдання з огляду фінансових звітів (раніше МСА 910)	31.12.2001
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання	15.12.2006
ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ		
3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)		
3000-3399 ЗАСТОСОВУВАНІ ДО ВСІХ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ		
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	01.01.2005
3400-3699 СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР		
3400	Перевірка прогнозової фінансової інформації (раніше МСА 810)	31.12.2001

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
СУПУТНІ ПОСЛУГИ		
4000-4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)		
4400	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)	31.12.2001
4410	Завдання з підготовки фінансової інформації	31.12.2001

8.2. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА АУДИТУ

Завдання з надання впевненості - це завдання, за наслідками яких аудитор надає висновок, що має підвищити рівень довіри майбутніх користувачів фінансової інформації (звітності), які не є відповідальною стороною (об'єктом перевірки) щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. Предметом завдання можуть бути фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність підприємства. Окрім цього, перевіряються і критерії, які були застосовані відповідальною стороною, а саме - концептуальна основа складання звітності.

Деякі завдання з надання впевненості передбачають, що вимірювання предмета перевірки або його оцінка виконується відповідальною стороною у вигляді певних тверджень керівництва відповідальної сторони, які і надаються користувачам. Тоді аудитор повинен підтвердити твердження відповідальної сторони. Такі завдання визначаються МСА як "завдання з підтвердження".

Якщо аудитор сам безпосередньо виконує оцінку або вимірює предмет перевірки (або отримує від відповідальної сторони твердження або оцінки, які вона виконала, але які не будуть передаватися користувачеві аудиторського висновку), то такі завдання МСА визначає як «завдання зі складання безпосереднього висновку».

Завдання з надання впевненості можуть бути складовою більшого завдання, наприклад консультування щодо придбання юридичної особи, злиття різних юридичних осіб тощо. Тоді вимоги до завдання з надання впевненості стосуються тієї частини замовлення, що підпадає під визначення завдання (наприклад, підтвердження історичної інформації або прогнозованої інформації).

МСА в останній редакції виділяють такі види аудиторських послуг (рис. 8.1).

Не всі завдання є завданнями з надання впевненості, а саме:

- погодження процедури;
- складання фінансової звітності;
- складання іншої інформації;
- складання податкових декларацій;

- консультування з питань управління;
- консультування з питань оподаткування;
- свідчення в суді стосовно обліку, оподаткування, аудиту, тощо;
- висловлювання професійної думки.

МСА передбачає, що аудитор дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості (Концептуальна основа, п. 11), а саме:

- завдання з надання обґрунтованої впевненості.
- завдання з надання обмеженої впевненості.



Рис. 8.1. Види професійних аудиторських послуг

Обґрунтована впевненість - це зменшення ризику до прийнятного рівня в обставинах завдання, що дає підставу для висловлювання позитивного висновку.

Обмежена впевненість - це зменшення ризику до прийнятного рівня в обставинах завдання (але ризик є більшим, ніж при наданні обґрунтованої впевненості), що дає підставу для висловлювання негативного висновку.

Елементи завдання з надання впевненості.

- Тристоронні відносини (Відповідальна сторона. Аудитор. Користувач);
- Предмет перевірки;
- Відповідні критерії;
- Достатні відповідні докази;
- Письмовий висновок з наданням впевненості.

Відповідальна сторона - це вищий управлінський персонал об'єкту перевірки.

Користувачі - ті, для кого готується аудиторський висновок, а саме:

- одна з структур об'єкту перевірки (наприклад, Наглядова Рада);
- контрагенти (банки, страхові компанії, гаранті, тощо);
- державні регуляторні органи;
- власники (або їх законні представники);
- вищий управлінський персонал об'єкту перевірки.

Предмет завдання повинен бути відповідним, тобто таким, що:

- піддається визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями;
- по інформації про нього можна отримати достатні докази для складання висновку.

Складаючи висновок про виконання завдання, аудитор повинен вказувати на характеристики (критерії), що мають вагу для користувачів.

Критерії - це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмета завдання з надання впевненості.

Критерії можуть бути:

- а) формальні (вимоги стандартів, концептуальні основи, облікова політика, закони, внутрішні норми та правила тощо);
- б) спеціально розроблені (конкретно для досягнення мети перевірки).

Критерії повинні бути *прийнятними*, тобто:

- *значимими* - допомагають користувачеві прийняти рішення;
- *повними* - в них не має пропущених факторів, які можуть вплинути на висновок в контексті завдання;
- *надійними* - не дозволяють давати суперечливу оцінку;
- *нейтральними* - дають можливість здійснити неупереджений висновок;
- *зрозумілими* - вони чіткі, повні та унеможливають різні тлумачення.

Неприйнятно в аудиті використовувати оцінку або вимірювання на основі очікувань, суджень або власного професійного досвіду аудитора.

8.3. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРІВ

Професійна аудиторська незалежність за Кодексом професійної етики передбачає:

- *незалежність думки* - це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь якого впливу, що може стати загрозою для об'єктивності професійного судження аудитора, та дає можливість аудиторів діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом.
- *незалежність поведінки* - уникнення у своїй професійній діяльності таких фактів чи обставин, що проінформована про них інша сторона, обгрунтовано дійшла б висновку, що незалежність аудитора під загрозою.

Професійні аудитори повинні дотримуватися конфіденційності щодо інформації про справи клієнта або роботодавця, отриманої під час надання професійних послуг. Розкривати інформацію аудитор має право, якщо йому на це надано спеціальний дозвіл або у випадках, коли розкриття інформації є юридичним чи професійним правом або обов'язком.

Якщо аудитор з огляду на вищевикладене, вирішив розкрити конфіденційну інформацію, то перед прийняттям остаточного рішення йому необхідно для себе *визначитися з наступними питаннями.*

1. Чи варто взагалі розкривати конфіденційну інформацію?
2. Чи відомі аудитору всі необхідні та відповідні факти (в тій мірі, в якій таке можливо)? Якщо існують слабко обгрунтовані факти, слід використовувати не їх, а професійне судження.
3. Якого роду повідомлення очікується і ким (адресат)? Аудитор повинен бути впевнений, що отримувачі конфіденційної інформації є належними її користувачами (тобто, мають обов'язок діяти на підставі отриманої інформації).
4. Чи буде незалежний професійний аудитор нести будь-яку юридичну відповідальність за те, що розкрив конфіденційну інформацію та за наслідки такого розкриття?

Кодекс професійної етики вказує на те, що в разі неможливості для аудитора прийняти єдине вірне рішення, останній повинен звернутися за порадою до професійної організації або до юристів.

Аудиторська фірма повинна мати чітку внутрішню політику щодо конфіденційності інформації та здійснювати постійний моніторинг її дотримання усіма співробітниками або сторонами, що залучаються до співпраці.

Як відомо, термін конфіденційності стосується наступних даних:

Про клієнта (замовника) - економічні, правові, майнові та інші характеристики, плани, цінову політику, контрагентів, тощо;

Про виявлені в ході надання послуг негативні факти в роботі управлінського та виконавчого персоналу клієнта або про неадекватність фінансової звітності клієнта, що оприлюднюється;

Про результати аудиторської перевірки (особливо при виконання завдання

з надання впевненості;

Про умови роботи в аудиторській фірмі (роботодавець), політику та практику роботи фірми.

Будь-якій професії притаманні певні риси, в тому числі:

- володіння певними інтелектуальними навичками, набутими шляхом освіти та підвищення кваліфікації;
- дотримання представниками професії загального кодексу цінностей і поведінки, встановленого професійним адміністративним органом, в тому числі збереження об'єктивної точки зору;
- прийняття свого обов'язку перед суспільством в цілому.

Цілі аудиторської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності і в цілому у задоволенні громадських інтересів, зазначених вище.

Такі цілі вимагають забезпечення чотирьох основних потреб.

Достовірність. В суспільстві існує потреба в достовірній інформації та надійних інформаційних системах.

Професіоналізм. Існує потреба в особах, які можуть бути без сумнівів визначені замовниками, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами як спеціалісти в сфері аудиторського обліку.

Якість послуг. Існує потреба щодо впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним аудитором, виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

Довіра. Користувачі послуг професійних аудиторів повинні бути впевнені в існуванні основ професійної етики, що регулюють надання цих послуг.

Для досягнення цілей, поставлених перед аудиторами, професійні аудитори повинні дотримуватись ряду вихідних умов або фундаментальних принципів.

Такими фундаментальними принципами є наступні.

Порядність. Професійний аудитор повинен бути відвертим та чесним при наданні професійних послуг.

Об'єктивність. Професійному аудитору слід бути справедливим та не дозволяти упередженості, конфлікту інтересів або впливу інших осіб, що зашкодить його об'єктивності

Професійна компетентність та належна ретельність. Професійному аудитору слід надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю.

Конфіденційність. Професійному аудитору слід дотримуватись конфіденційності інформації, отриманої в процесі надання професійних послуг та не використовувати або розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, або якщо відсутнє юридичне або професійне право та обов'язок розкриття цієї інформації.

Професійна поведінка. Професійний аудитор повинен діяти таким чином, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватись від будь-якої поведінки, яка могла б завдати цій репутації шкоди.

Технічні стандарти. Професійний аудитор повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами

На вибір ситуацій та методів роботи, на які необхідно звернути особливу увагу з точки зору етичних вимог щодо об'єктивності, впливають фактори.

1. Тиск з боку зацівлених осіб. Це може знизити об'єктивність професійних аудиторів.
2. Неможливість передбачення такого роду ситуацій, зазначених у попередньому пункті, що призводить не лише до зниження рівня об'єктивності аудитора, але надання шкоди.
3. Слід уникати відносин, що дозволяють передсуду, упередженості або впливу-інших осіб знижувати об'єктивність.
4. Об'єктивність персоналу, який надає інформаційні послуги для аудиторів.
5. Професійні аудитори не повинні приймати або пропонувати подарунки або розваги, які імовірно могли б усвідомлюватися ж такі, що здійснюють значний та неналежний вплив на їх професійне судження або на професійне судження осіб, з якими вони ведуть справи.

При організації своїх послуг професійним аудиторам:

- не слід використовувати засоби, які завдають шкоди репутації аудиторів;
- не слід робити перебільшені заяви про послуги, які вони можуть запропонувати, кваліфікацію, якою вони володіють, або досвід, якого вони набули.

Суттєве значення має етичний підхід до основної суспільно вибагливої риси аудит - незалежності (розділ 8 Кодексу професійної етики).

Тести:

1. До супутніх аудиторських послуг не відносять:

- а) огляд;
- б) погоджені процедури;
- в) підготовка інформації;
- г) всі відповіді вірні.

2. Що за МСА не відноситься до завдань з надання впевненості:

- а) погоджені процедури;
- б) огляд;
- в) аудит звітності;
- г) підготовка інформації.

3. Завданням з надання впевненості визначається наявність наступних елементів:

- а) предмет;
- б) тристоронні відносини;
- в) відповідні критерії;
- г) всі відповіді вірні

4. Предмет завдання з надання впевненості може мати наступні форми:
- а) оцінка системи внутрішнього контролю;
 - б) оцінка показників результатів діяльності;
 - в) поведінка (управління кадрами);
 - г) всі відповіді вірні
5. До завдань з надання впевненості не відносять:
- а) перевірку по узгоджених процедурах;
 - б) формування фінансової та іншої інформації;
 - в) консультування з оподаткування;
 - г) всі відповіді вірні
6. При розробці стратегії та плану перевірки аудитор розглядає питання:
- а) необхідність документування переговорів із замовником;
 - б) критерії власної професійної незалежності;
 - в) розмір гонорару за виконання завдання;
 - г) попереднє судження про суттєвість та ризики.
7. Рівень впевненості аудитора визначається:
- а) характером предмета перевірки;
 - б) критеріями;
 - в) кількістю та якістю отриманих доказів;
 - г) всі відповіді вірні.
8. За МСА подальші події визначають як події:
- а) між кінцем періоду та датою аудиторського висновку;
 - б) що очікуються в найближчому майбутньому;
 - в) що передбачені планами;
 - г) всі відповіді вірні.
9. Професійна незалежність вимагає, щоб аудитор:
- а) самостійно вирішував, що та як йому перевіряти;
 - б) не вступав у контакти з персоналом об'єкта перевірки;
 - в) уникав фактів, за якими третя сторона дійшла висновку, що об'єктивність аудитора під загрозою;
 - г) нікому не підпорядковувався в ході роботи.
10. Назвіть обставини, які можуть створити "загрозу власного інтересу":
- а) аудитор був колись заступником директора об'єкта перевірки;
 - б) неналежна залежність суми гонорару від замовника;
 - в) група з надання впевненості вела у звітному періоді облік для замовника;
 - г) член групи має найближчого родича, який є посадовою особою замовника.

11. До обставин "загрози захисту" відносять:
- а) членам аудиторської фірми гарантують працевлаштування у замовника;
 - б) гонорар залежить від суми знайдених суттєвих невідповідностей;
 - в) існує тиск, щоб неналежно знизити обсяг перевірки;
 - г) аудитор підпорядковує свою думку судженню замовника.
12. Застережні заходи у клієнта для забезпечення професійної незалежності аудитора включають:
- а) вимоги до освіти аудитора;
 - б) наявність аудиторського комітету в системі управління;
 - в) вимоги до підвищення кваліфікації аудитором;
 - г) всі відповіді вірні.
13. Застережні заходи для збереження професійної незалежності в межах власних систем включають:
- а) встановлення механізму дисциплінарної відповідальності;
 - б) ротачію вищого персоналу аудиторської фірми;
 - в) призначення особи з вищого персоналу відповідальним за нагляд по адекватності застережних заходів;
 - г) всі відповіді вірні.
14. Дія положень МСА 800 не розповсюджується на:
- а) фінансові звіти, складені за принципами обліку іншими, ніж міжнародні чи національні стандарти;
 - б) фінансову звітність;
 - в) виконання контрактних угод;
 - г) перевірку окремих рахунків чи статей у звітності.
15. За МСА аудитор повинен отримати як мінімум попередні дані про замовника:
- а) структуру власності;
 - б) галузь діяльності;
 - в) якість управлінського персоналу;
 - г) всі відповіді вірні.
16. При плануванні виконання завдання з надання впевненості аудитор за МСА 100 повинен:
- а) оцінити бізнес відповідальної сторони;
 - б) оцінити термін роботи та її вартість;
 - в) розглянути можливість досягнення мети завдання;
 - г) розглянути критерії, що застосовуються.

17. Яка залежність між компонентами аудиторського ризику?

Відп.	Ризик			
	властивий	контролю	невиявлення	аудиторський
а)	низький	низький	високий	низький
б)	низький	середній	середній	середній
в)	середній	низький	середній	середній
г)	високий	високий	низький	низький

18. Достатність доказів при наданні високого рівня впевненості с мірою:

- а) причетності доказів до умов предмета перевірки;
- б) відповідності доказів умовам місця та часу;
- в) кількості отриманих доказів;
- г) доречності відповідних доказів.

19. Рівень впевненості, який наводиться у висновку аудитора, відображає ступінь довіри:

- а) до звітності, що перевірялася;
- б) відповідальної сторони до результатів перевірки;
- в) користувача до достовірності предмета перевірки;
- г) користувача і відповідальної сторони до компетенції аудитора.

20. Надійність інформації, що перевіряється аудитором як елемент її релевантності - це:

- а) змістовність;
- б) можливість вибору;
- в) послідовність;
- г) можливість порівняння.

21. До умов надання висновку по наданню впевненості за МСА 100 відносять:

- а) висновок повинен ґрунтуватися на результатах роботи, що фактично виконана;
- б) користувач не має впевненості у якості звітності відповідальної сторони;
- в) відповідальна сторона має сумніви щодо власної звітності;
- г) всі відповіді вірні.

22. Якщо аудитор висловлює негативну думку або відмовляється від висловлювання думки по фінансових звітах в цілому, а окремі

компоненти не складають більшу частину звітності, аудитор повинен підготувати висновок:

- а) по окремих компонентах звітності;
- б) тільки по додатках до звітності (примітках);
- в) модифікований умовно-позитивний;
- г) негативний або відмову від висновку.

23. При виконанні погоджених процедур із замовником узгоджується:

- а) обмеження щодо розповсюдження звіту;
- б) характер завдання;
- в) інформація, стосовно якої здійснюватимуться процедури;
- г) всі відповіді вірні.

24. Особливість аудиторського висновку по порівняльних даних готується:

- а) по кожному періоду надання порівняльних звітів;
- б) за весь звітний період;
- в) на дату, визначену замовником;
- г) не надається взагалі.

25. При першому завданні аудитор має отримати свідчення про початкові залишки на рахунках обліку. Для цього він повинен отримати:

- а) дані про прибуток та його віднесення до різних періодів;
- б) письмове свідчення головного бухгалтера про впевненість щодо залишків;
- в) відомості про кваліфікацію персоналу бухгалтерії;
- г) всі відповіді вірні.

26. За МСА 240 термін "шахрайство" означає навмисні дії посадових осіб з метою:

- а) введення в оману користувачів фінансової звітності;
- б) отримання нечесних або незаконних переваг;
- в) введення в оману керівництва фірми;
- г) отримання важелів впливу на керівництво або власників.

27. Якщо після аудиторської перевірки було виявлено факти шахрайства або помилки, то це свідчить про те, що:

- а) аудиту притаманний ризик невиявлення;
- б) аудитор не отримав обґрунтованої впевненості;
- в) аудитор професійно некомпетентний або був неуважний;
- г) аудитор не користувався стандартами.

28. Особливістю аудиторського висновку про прогнозну інформацію є:
- а) відповідні застереження щодо можливості досягнення результату;
 - б) твердження про негативну впевненість щодо припущень прогнозної інформації;
 - в) посилання на мету створення прогнозної інформації;
 - г) всі відповіді вірні.

29. Звіт за результатами виконання погоджених процедур надається аудитором:

- а) сторонам, які вказані у договорі на проведення перевірки;
- б) тільки посадовим особам замовника;
- в) тільки вищому управлінському персоналу замовника;
- г) лише тим сторонам, які дали згоду на проведення таких процедур перевірки.

30. Позики та гарантії, надані членам групи, що виконує завдання з надання впевненості, не створюють загрози незалежності, якщо вони:

- а) отримані близьким родичем члена групи;
- б) не більші від гонорару члена групи;
- в) не більші розміру гонорару за перевірку в цілому;
- г) отримані за звичайною процедурою, умовами та вимогами.

Практичні ситуації Ситуація 1.

Аудитор був призначеним керівником групи, яка буде здійснювати аудит фінансової звітності ПАТ "Добробут". За звітний рік ПАТ отримало 12 млн. грн. чистого прибутку. Відомо, що дружина аудитора-керівника групи володіє 12% акцій ПАТ "Добробут" вже багато років.

Чи варто аудитору приймати завдання на аудит? Відповідь обґрунтуйте із застосуванням Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Ситуація 2.

Аудитор-приватний підприємець надає послуги з ведення бухгалтерського та податкового обліку ТОВ "Промінь".

Керівництво звернулось з пропозицією до аудитора, щоб той надав аудиторський висновок про фінансову звітність, який необхідно подати у банк для отримання довгострокового кредиту. Керівництво ТОВ обґрунтовує своє звернення тим, що аудитору відомі всі обставини підприємницької діяльності та зміст фінансової звітності, а також, те що банком встановлені мінімальні терміни (два тижні) для подання аудиторського висновку на розгляд кредитного комітету.

Чи варто аудитору приймати пропозицію? Відповідь обґрунтуйте із застосуванням Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Ситуація 3.

Аудиторська фірма "Професіоналмає" має частку у статутному фонді ТОВ "Поліпласт" в розмірі 25 %. Аудиторська фірма протягом останніх п'яти років здійснює аудит фінансової звітності ПАТ "Альянс", в свою чергу який 60 % у статутному фонді ТОВ "Поліпласт".

Беручи до уваги тривалі ділові стосунки між аудиторською фірмою та ПАТ "Альянс", а також високій рівень професіоналізму працівників аудиторської фірми, керівництво ПАТ "Альянс" звернулося до аудиторської фірми з пропозицією провести аудит фінансової звітності ТОВ "Поліпласт".

Визначте, чи виникає загроза професійній незалежності аудитора, якщо так - запропонуйте шляхи вирішення проблеми.

Ситуація 4.

В процесі здійснення процедур перевірки аудитором встановлено значні порушення принципів обліку, закріплених в обліковій політиці, відсутність належної системи контролю, про що у встановленій формі було письмово попереджено керівництво підприємства. Як наслідок, управлінським персоналом було попереджено аудитора щодо можливого перегляду суми гонорару.

Визначте, чи існує етичний конфлікт та загроза професійній незалежності аудитора, якщо так, то класифікуйте його та запропонуйте можливі шляхи його розв'язання.

Ситуація 5.

ТОВ "Аудит-сервіс" проводить аудит фінансової звітності підприємства протягом останніх п'яти років.

За наслідками податкової перевірки повноти та своєчасності сплати податків працівниками ДШ було визначено велику суму недоїмки по несшійчених податках. На підставі цього факту в ході процесуальних дій у аудиторської фірми вимагають робочу документацію, але керівництво прийняло рішення її не надавати, поклавшись на те що воно не має права розголошувати інформацію, яка було отримана в процесі аудиту.

Визначте професійну етичну загрозу, яка може виникнути, та запропонуйте шляхи до її вирішення.

Питання для повторення

1. Що таке аудиторські послуги?
2. Дайте визначення аудиту.
3. Назріть основні елементи визначення аудиту.
4. Що належить до супутніх послуг?
5. Що означає оглядова перевірка?
6. Що таке узгоджені процедури?
7. Що передбачає та має на меті підготовка інформації?
8. Чи завіряє аудитор фінансову звітність?
9. У чому полягає роль незалежного аудиту?
10. Причини виникнення неточностей у фінансовій звітності.
11. У чому полягають функції аудитора?
12. Чи дає аудит гарантію, що фінансовий звіт не містить суттєвих помилок?
13. Чим обумовлені обмеження можливостей аудиту?
14. Що означає феномен "розриву очікувань"?
15. Дайте визначення постулатам аудиту.
16. Охарактеризуйте постулати аудиту.
17. Яку мету мають постулати аудиту?
18. Що належить до загальних принципів аудиту?
19. Як можна визначити аудиторські стандарти?
20. У чому полягає значення стандартів?
21. В чому необхідність МСА?
22. Який характер мають МСА?
23. Чи є МСА нормативними документами?
24. В чому полягає призначення та застосування МСА?
25. Чи може аудитор відступити від МСА?
26. Що є об'єктами стандартизації аудиту?
27. Як застосовують МСА різні держави?
28. Які організації займаються підготовкою та розробкою МСА?
29. У чому полягає місія МФБ?
30. У чому полягає діяльність КМАП?
31. Які процедури розробки вміщують в себе МСА?
32. Які постійні комітети, окрім КМАП, Ради МФБ, ви знаєте?
33. Ким і коли було прийнято Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів)?
34. Що таке Кодекс професійної етики?
35. Яка мета аудиторської професії і в чому вона полягає?
36. Які основні вимоги ставляться до професії аудитора?
37. Які складові частини містить Кодекс етики?
38. Які фундаментальні принципи аудиторської етики визначені в Кодексі?
39. Який характер мають мета та фундаментальні принципи Кодексу?
40. Яке призначення мети та фундаментальних принципів Кодексу?

ТЕМА 9. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

9.1. ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Метою Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) є встановлення стандартів та надання рекомендацій *щодо відповідальності фірми стосовно її системи контролю якості* для аудиту та огляду історичної фінансової інформації, а також інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг.

В Міжнародному стандарті контролю якості (МСКЯ) наведені терміни:

"партнер із завдання" - партнер або інша особа на фірмі, що відповідає за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, та яка в разі потреби має відповідні повноваження від професійної, законодавчої або регуляторної організації.

"перевірка контролю якості під час виконання завдання" - процес, що має забезпечити, до надання висновку аудитора, об'єктивну оцінку важливих суджень, зроблених групою з завдання, та думок, які вони висловили при формулюванні аудиторського висновку;

"моніторинг" - процес, що передбачає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань з метою надати фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно.

"партнер" - будь-яка особа, що має повноваження приймати на фірму зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

"персонал" - партнери та фахівці.

"фахівці" - професіонали, крім партнерів, включно з експертами, яких було найнято фірмою.

"відповідно кваліфікована зовнішня особа" - особа, що не є співробітником фірми, має знання та кваліфікацію, що дозволяє їй діяти як партнер з завдання, наприклад, партнер з іншої фірми, або співробітник (який має достатній досвід) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудит та огляд історичної фінансової інформації, або інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає послуги з контролю якості.

Фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних і законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам.

Система контролю якості фірми включає політику та процедури, що стосуються кожного з наступних елементів:

а) відповідальність управлінського персоналу фірми за якість;

б) вимоги етики;

- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, та виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

Структура системи внутрішнього контролю якості представлена на рис. 9.1

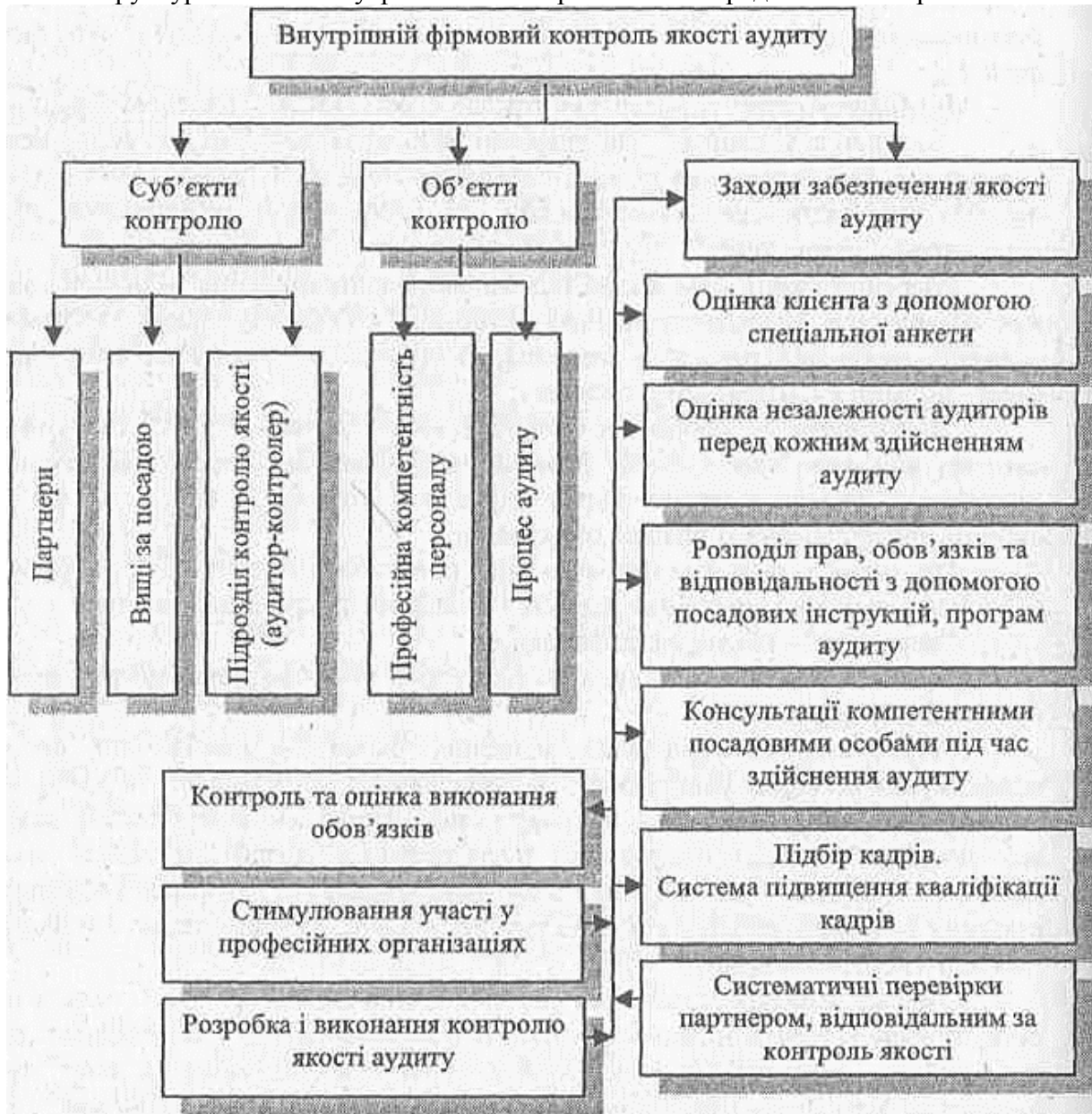


Рис. 9.1. Структура системи внутрішньофірмового контролю якості

Є різні методи підвищення знань та компетентності:

1. Професійна підготовка.
2. Безперервна професійна освіта, включаючи підвищення кваліфікації.
3. Досвід роботи.
4. Навчання більш досвідченим персоналом, наприклад, іншими членами групи із завдання.

Політика та процедури контролю якості повинні бути документально зафіксовані та пояснені персоналу фірми.

Фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на визнанні, що якість - це основне при виконанні завдання. Особливо важливою є необхідність визнання управлінським персоналом фірми факту, що ділова стратегія фірми підпорядкована головній вимозі - досягненню фірмою високої якості всіх завдань, що виконує фірма.

Відповідно:

1. фірма розподіляє обов'язки управлінського персоналу таким чином, щоб комерційні аспекти не превальювали над якістю завдання, що виконується;
2. політика та процедури щодо оцінки виконання, компенсації та заохочування (включно із системою стимулювання) працівників мають демонструвати відданість фірми забезпеченню якості;
3. фірма виділяє достатні ресурси для розвитку, документування та підтримки політики і процедур контролю якості.

Особа або особи, яких призначено керівником фірми чи радою партнерів відповідальними за систему контролю якості фірми, повинні мати достатній досвід, знання та повноваження, необхідні для прийняття цієї відповідальності.

9.2. НЕЗАЛЕЖНІСТЬ ТА ЇЇ ЗАГРОЗИ. ЕТИЧНІ ВИМОГИ ДО АУДИТУ

Фірма повинна впровадити політику та процедури, що мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма, та персоналом мережевої фірми), дотримуються незалежності.

Така політика та процедури надають фірмі змогу:

а) ознайомити свій персонал та, при потребі, інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності,

б) ідентифікувати й оцінити обставини та відносини, що створюють загрозу незалежності, здійснити заходи, які дозволять ліквідувати цю загрозу або зменшити її до прийняттого рівня за допомогою запобіжних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.

Фірма повинна впровадити політику та процедури, які нададуть їй достатню впевненість, що фірмі буде повідомлено про порушення вимог до незалежності, та вона зможе здійснити відповідні заходи для розв'язання таких ситуацій. Така політика та процедури повинні включати вимоги до:

а) всіх співробітників фірми, що підлягають дії вимог до незалежності, невідкладно інформувати фірму щодо, порушень незалежності, про які їм стало відомо;

б) фірми щодо негайного повідомлення про ідентифіковані порушення політики та процедур партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення; та іншого відповідного персоналу фірми та інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, які повинні здійснити відповідні заходи;

в) негайного повідомлення фірми, при необхідності, партнером із завдання та іншими особами, які зазначені в пункті б) щодо заходів, здійснених для розв'язання питання, що надасть фірмі змогу визначити необхідність подальших дій.

Щонайменше раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєю політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу.

Фірма впроваджує таку політику та процедури прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань, які надали б фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише тоді, коли вона:

а) розглянула питання чесності клієнта та не має інформації, яка б вела до висновку про нечесність клієнта;

б) достатньо компетентна для виконання завдання та має можливість, час та ресурси для цього;

в) може дотримуватися вимог етики.

Якщо фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитись від виконання завдання у випадку, коли така інформація була б отримана раніше, політика та процедури фірми щодо продовження виконання завдання та взаємовідносин із клієнтом повинні включати розгляд:

а) професійної та юридичної відповідальності, що виникає за даних обставин, включно із наявністю вимоги до фірми повідомити про це особу чи осіб, що призначили фірму, або, в деяких випадках, регуляторні органи;

б) можливості відмови від виконання завдання (або як відмови від виконання завдання, або відмови від продовження взаємовідносин з клієнтом).

Політика та процедури відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом повинні розглядати наступні питання:

1. Обговорення з відповідним рівнем керівництва Клієнта дій, які повинна здійснити фірма, на основі важливих фактів та обставин.
2. Обговорення, якщо фірма вважає, що їй необхідно відмовитися, з відповідним рівнем керівництва клієнта відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом та підстави відмови.

3. Розгляд наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до фірми щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання або продовження взаємовідносин з клієнтом та підстав відмови.
4. Документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків.

Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що здібності, компетентність та відданість етичним принципам її персоналу забезпечать виконання завдання у відповідності до вимог професійних стандартів, законодавчих та регулятивних актів і дозволять фірмі або партнеру із завдання надавати звіти, що відповідають обставинам.

Така політика та процедури розглядають наступні питання:

- а) наймання;
- б) оцінка роботи персоналу;
- в) кваліфікація;
- г) компетентність;
- д) можливість кар'єрного зростання;
- є) посадові підвищення;
- ж) винагорода;
- з) оцінка потреб персоналу.

Є різні методи підвищення знань та компетентності. До них, наприклад, належать:

- професійна підготовка;
- безперервна професійна освіта, включаючи підвищення кваліфікації;
- досвід роботи та ін.

Фірма покладає відповідальність за кожне завдання на партнерів по завданню.

Вона впроваджує таку політику та процедури, які б вимагали:

- а) доведення імені та ролі партнера із завдання ключовим особам в ке рівництві клієнта;
- б) володіння партнером із завдання необхідними знаннями, компетентністю, повноваженнями та часом для виконання своєї ролі;
- в) чіткого визначення відповідальності партнера із завдання.

9.3. ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ ТА МОНІТОРИНГ ВІДПОВІДНОСТІ ПОЛІТИЦІ ТА ПРОЦЕДУРАМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

До політики та процедур щодо покладення відповідальності за кожне завдання на партнерів по завданню входять системи моніторингу завантаження та наявності партнерів із завдань, які б дозволили цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх завдань.

Фірма впроваджує процедури оцінки знань та компетентності персоналу. Знання та компетентність, персоналу, що розглядаються під час

призначення групи із завдання та визначення необхідного рівня нагляду, включають:

- розуміння та практичний досвід виконання завдань аналогічного характеру та складності, набуті через відповідну підготовку й участь у практичній діяльності;
- розуміння вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних вимог;
- відповідні технічні знання включно із знаннями інформаційних технологій;
- знання відповідної галузі, в якій працює клієнт;
- вміння застосовувати професійне судження;
- розуміння політики та процедур контролю якості фірми.

Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що завдання виконуються у відповідності до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог, та що фірма або партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам.

Обов'язки при перевірці розподіляються таким чином, що більш досвідчені члени групи із виконання завдання, включно з партнером із завдання, перевіряють роботу, виконану менш досвідченими членами групи із виконання завдання.

Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що:

- а) відповідні консультації із складних або спірних питань мають місце;
- б) є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;
- в) документуються характер та обсяг таких консультацій;
- г) документуються та застосовуються висновки, що є результатом

таких консультацій.

Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б вимагали для відповідних завдань проведення перевірки контролю якості виконання завдання, що надасть об'єктивну оцінку важливих суджень, зроблених групою із завдання, та висновків, досягнутих при підготовці звіту. Така політика та процедури:

а) вимагають проведення перевірки контролю якості виконання завдання для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання;

б) встановлюють критерії оцінки всіх інших завдань з аудиту та перевірки історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості та супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання;

в) вимагають проведення перевірки контролю якості виконання завдань для всіх завдань, що відповідають критеріям, зазначеним у пункті б.

Перевірка контролю якості виконання завдання з аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання включає розгляд восьми питань.

1. Оцінка групою з завдання незалежності фірми щодо конкретного завдання.
2. Значні ризики, що було ідентифіковані під час виконання завдання, та дії у відповідь на ці ризики.
3. Судження, особливо щодо суттєвості та важливих ризиків.
4. Чи проводилися відповідні консультації з питань, які викликали розбіжність в думках, або інших складних чи сумнівних аспектів, та яких висновків було досягнуто в результаті цих консультацій.
5. Важливість та місцезнаходження виправлених та не виправлених викривлень, ідентифікованих під час виконання завдання.
6. Питання, які необхідно довести до керівництва та найвищого керівництва, і, якщо це необхідно, до інших сторін, наприклад, регуляторних органів.
7. Чи відображають відібрані для перевірки робочі документи роботи, виконану стосовно важливих суджень, та підтримують зроблені висновки.
8. Відповідність звіту, який буде надано.

Політика та процедури перевірки контролю якості виконання завдання вимагають документування, що:

- 1) процедури, які вимагає політика фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, були виконані;
- 2) перевірка контролю якості виконання завдання була завершена до моменту надання звіту;
- 3) особі, що проводила перевірку контролю якості виконання завдання, не відомо про будь-які невирішені питання, які б змусили цю особу вважати, що важливі судження, які були зроблені групою з завдання, та висновки, яких дійшла група, були невідповідними.

Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які нададуть їй обґрунтовану впевненість, що її політика та процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно та дотримуються на практиці. Така політика та процедури повинні включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Фірма накладає відповідальність за процес моніторингу на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній відповідний досвід та повноваження для прийняття такої відповідальності.

Постійний розгляд та оцінка системи контролю якості фірми включають такі аспекти, як:

- 1) аналіз:

- нових розробок в професійних стандартах, законодавчих та регуляторних вимогах, та як вони відображаються, якщо це необхідно в політиці та процедурах фірми;
- письмових підтверджень відповідності політиці та процедурам фірми щодо незалежності;
- постійного професійного розвитку, включно з перепідготовкою;
- рішень щодо прийняття нових клієнтів, продовження взаємовідносин з клієнтами та прийняття специфічних завдань;

2) визначення необхідних коригуючих дій та поліпшень, які необхідно внести в систему, включно з забезпеченням зворотного зв'язку стосовно політики та процедур фірми, що відносяться до навчання та перепідготовки;

3) повідомлення відповідного персоналу фірми щодо недоліків, ідентифікованих в системі, в рівні розуміння системи або у відповідності їй;

4) вживання заходів відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін в політику та процедури контролю якості.

Перевірка окремих виконаних завдань; зазвичай, здійснюється на циклічній основі. Процес перевірки включає відбір окремих завдань, деякі з яких можуть відбиратися без попереднього попередження групи з завдання.

Фірма оцінює вплив недоліків, виявлених в результаті моніторингу, та визначає, чи є вони:

а) окремими випадками, що не вказують на те, що система контролю якості фірми не може забезпечити її достатньою впевненістю щодо дотримання вимог професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів, та що звіти, надані фірмою або партнером з завдання, відповідають обставинам;

б) системними або іншими важливими недоліками, що повторюються, які вимагають термінових коригуючих дій.

Якщо результати процедур моніторингу вказують, що звіт може виявитися невідповідним, або що під час виконання завдання деякі процедури не були виконані, фірма повинна визначити, які подальші дії необхідні для досягнення відповідності вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів. Вона повинна також розглянути питання отримання юридичної допомоги.

Мінімум раз на рік фірма ознайомлює з результатами моніторингу системи контролю якості партнерів з завдань та інший відповідний персонал фірми включно з головною посадовою особою та, якщо це потрібно, радою партнерів. Інформація щодо результатів моніторингу включає:

- опис виконаних процедур моніторингу;
- висновки, зроблені в результаті виконання процедур моніторингу;
- опис, якщо це важливо, системних, повторюваних або інших важливих недоліків та заходів, прийнятих для усунення або коригування цих недоліків.

Документація, що відноситься до моніторингу:

1) описує процедури моніторингу включно з процедурою відбору для перевірки виконаних завдань;

2) реєструє оцінку:

- дотримання вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних органів;
- відповідності структури та ефективності застосування системи контролю якості;
- вірності застосування політики та процедур контролю якості фірми, тобто відповідності звітів, що надаються фірмою або партнерами з завдання, дійсним обставинам;

3) ідентифікує виявлені недоліки, оцінює їх вплив та задає основи для визначення, чи потрібні, та якщо так - то які, подальші дії.

Фірма повинна впровадити політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що фірма відповідно реагує на:

- 1) скарги та звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів;
- 2) звинувачення у недотриманні вимог системи контролю якості фірми.

За розгляд відповідає партнер, який має відповідний достатній досвід та повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання.

Фірма встановлює політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості.

Тести:

1. Оцінки за справедливою вартістю можуть базуватися на:

- а) припущеннях про майбутні умови;
- б) припущеннях про майбутні події;
- в) припущеннях про майбутні операції;
- г) все перераховане.

2. Контроль якості аудиторських послуг - це:

- а) контроль за тим, щоб було збережено конфіденційність результатів перевірки;
- б) контроль за незалежністю аудиторів;
- в) контроль за дотриманням внутрішніх стандартів фірми;
- г) забезпечення розумної гарантії того, що перевірки відповідають основним принципам аудиту.

3. До якого виду ризику відносять МСА ступінь викривлення, що характерно для оцінок за справедливою вартістю?
- а) невиявлення;
 - б) контролю;
 - в) тестування;
 - г) властивого.
4. Найкращим доказом справедливої вартості для аудитора є:
- а) існування опублікованих пропозицій цін на активному ринку;
 - б) наявність письмових фактів про суттєві припущення управлінського персоналу;
 - в) розробка незалежних оцінок за справедливою вартістю;
 - г) все відповіді вірні.
5. Перевіряючи оцінки та розкриття інформації про справедливую вартість аудитор оцінює:
- а) обґрунтованість припущень;
 - б) наявність моделі оцінки;
 - в) використання релевантної інформації;
 - г) все відповіді вірні.
6. Для користувача аудиторського звіту по фінансовій звітності, якого слід запевнити, що аудитор якісно пшійшов до вивчення всіх операцій і подій, необхідно:
- а) зазначити дату висновку як дату закінчення перевірки;
 - б) дати роз'яснювальний параграф, де вказати, що події після складання не вивчалися;
 - в) взяти пояснення від персоналу, що всі події та операції відображено у обліку та звітності;
 - г) всі відповіді вірні.
7. Якщо існують такі випадки, як незгода з приводу облікової політики, то негативна думка висловлюється в разі:
- а) невідповідності методів обліку;
 - б) недостатності розкриття інформації;
 - в) невідповідного розкриття інформації;
 - г) обмеження обсягу перевірки.
8. При завданні з надання впевненості до критеріїв можуть відносити:
- а) посадові інструкції;
 - б) норми убутку;
 - в) плани розвитку фірми;
 - г) всі відповіді вірні.

9. До тверджень фінансової звітності не відносяться:

- а) існування;
- б) реальність;
- в) повнота;
- г) наявність.

10. Яка з характеристик респондента не впливає на достовірність доказу, наданого зовнішнім підтвердженням:

- а) підпорядкованість;
- б) компетентність;
- в) повноваження;
- г) незалежність.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Між аудиторською фірмою "Аудитбюро" та ПАТ "Краб" було укладено договір на проведення перевірки відповідності діючому законодавству порядку складання декларації з податку на прибуток за звітний рік.

Під час проведення процедур перевірки аудитор:

- користувався податковими деклараціями попередніх періодів;
- звертався до реєстрів обліку господарських операцій;
- здійснював необхідні запити для зовнішнього підтвердження інформації.

Після закінчення перевірки на ПАТ "Краб" було проведено перевірку ДТП, внаслідок якої було нараховано штраф в сумі 15 тис. грн.

Керівництво ПАТ "Краб" звернулося зі скаргою до АПУ щодо низької якості отриманих аудиторських послуг, а також вимагає компенсувати аудитором можливі фінансові втрати.

Визначити, яким буде висновок експертів АПУ. Відповідь обґрунтувати.

Ситуація 2.

Державним підприємством "Аква" подано судовий позов на аудитора з наступних позицій:

а) розкриття конфіденційної інформації щодо обсягів сплачених податків за період, по якому було надано аудиторський висновок (на вимогу Генеральної прокуратури України);

б) розкриття робочих документів аудитора комісії АПУ з перевірки якості наданих послуг (за іншим позовом ДП).

Встановити правомірність дій аудитора та їх адекватність вимогам професійної етики.

Ситуація 3.

До АПУ надійшла скарга щодо заниження розміру гонорару аудитором-приватним підприємцем Яворським А.Д. за надані послуги від аудиторської фірми "Аудитсервіс". Дослідження сутності питання встановило, що клієнт аудитора в попередніх періодах користувався послугами аудиторської фірми. Порівняльна інформація щодо аудиторів наведена в наступній таблиці 9.1:

Таблиця 9.1. Порівняльна інформація щодо аудиторів

Критерій	Аудитор	Аудиторська і фірма
Тривалість роботи на ринку аудиторських послуг, років	1	12
Кількість сергифікованих аудиторів, осіб	1	8

Визначте можливості дії ради АПУ стосовно даного питання

Ситуація 4.

Аудиторська фірма "Експрес-аудит"отримала дві пропозиції на проведення перевірок: від фірми "Ернст" і від фірми "Янг".

Фірма "Ернст" існує на ринку більше п'яти років, обов'язковій аудиторській перевірці, згідно до критеріїв, не підлягає. За результатами документальної перевірки податковими органами на фірму були накладені штрафні санкції. Погашення заборгованості перед бюджетом по штрафним санкціям приведений до порушення фінансової стійкості організації. Тому фірма "Ернст" вирішила звернутися до аудиторської фірми з метою зменшення обсягу штрафних санкцій, накладених податковою інспекцією.

Фірма "Янг" існує на ринку 3 роки. Як підприємство з участю іноземного капіталу вона підлягала обов'язковій аудиторській перевірці. Але у цьому році фірма "Янг" вирішила змінити аудиторську фірму та звернулася з пропозицією про укладення договору на перевірку бухгалтерської звітності у названу вище аудиторську ффму. Фірма "Янг" пропонує по договору за послуги заплатити аудиторській фірмі 3800 грн.

Аудиторська фірма має обмеження щодо кількості штатних співробітників. При укладенні договорів по двох пропозиціях їх необхідно залучати позаштатних співробітників.

Визначиш, чи варто приймати аудиторській фірмі обидві пропозиції, а якщо необхідно прийняти одну, то яку. Які основні моменти повинен врахувати аудитор перед тим, як взятися за перевірку нового клієнта?

Питання для повторення

1. На яких рівнях здійснюється контроль якості роботи аудиторів?
2. У чому полягає зовнішній контроль якості аудиту?
3. Які стягнення накладаються на аудиторів США?
4. Як можна визначити контроль якості?
5. Що таке анкета оцінки якості аудиту?
6. Система внутрішнього фірмового контролю якості аудиту.
7. Яка мета політики контролю якості на рівні аудиторської фірми?
8. Яка мета контролю якості на рівні аудиторської перевірки?
9. Які фактори заслуговують на особливу увагу з точки зору етичних вимог щодо об'єктивності?
10. Що означає принцип конфіденційності?
11. Назвіть випадки, коли аудитор не повинен дотримуватись конфіденційності.
12. Назвіть фактори, що передбачають можливість розкриття конфіденційної інформації.
13. Які інші елементи професійної етики, окрім фундаментальних принципів, розкриті в Кодексі?
14. Що таке незалежність аудиту?
15. Охарактеризуйте фактичну та формальну незалежність.
16. Охарактеризуйте правові аспекти незалежності.
17. Дайте характеристику етичним аспектам незалежності.
18. Охарактеризуйте економічні аспекти незалежності.
19. Які поняття визначають якість аудиту?
20. Які елементи системи контролю якості?
21. Що таке моніторинг системи контролю якості аудиторських послуг?
22. У чому суть перевірки контролю якості під час виконання завдання?
23. У чому відмінність між партнером і персоналом?
24. Дайте визначення терміну "партнер".
25. Дайте визначення терміну "фахівці".
26. Дайте визначення терміну "відповідно кваліфікована зовнішня особа".
27. Які питання слід розглядати для встановлення чесності клієнта?
28. Які процедури дають можливість отримати обґрунтовану впевненість, що фірма має достатньо здібного, компетентного та відданого етичним принципам персоналу?
29. Які процедури оцінки знань та компетентності персоналу?
30. У чому полягає нагляд за виконанням завдання?

ТЕМА 10. АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

10.1. МЕТА ТА ПРИНЦИПИ АУДИТУ ФІНАНСОВІ ЗВІТНОСТІ (МСА 200)

Згідно з МСА 200 "Загальні завдання незалежного аудитора та проведення аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту" мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

Аудиторіві слід проводити аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики (МСА). У них містяться основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації у формі пояснювального та іншого матеріалу.

Етичними принципами, що керується аудитор, при проведенні перевірки, є:

- а) незалежність;
- б) чесність;
- в) об'єктивність;
- г) професійна компетентність та належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка;
- є) дотримання технічних стандартів.

Згідно з МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів" аудитор повинен планувати і проводити аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах. Термін "обсяг аудиторської перевірки" стосується процедур аудиту, що за даних обставин вважають необхідними для досягнення мети аудиторської перевірки. Згідно з МСА процедури, необхідні для проведення аудиторської перевірки, повинні визначатись аудитором з урахуванням вимог МСА, відповідних професійних організацій, законодавства, нормативних актів та, за потреби, умов завдання з аудиторської перевірки та вимог до звітності.

Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:

а) збирання аудиторських доказів (наприклад, у визначенні характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);

б) складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

Аудитор у кінцевому підсумку цікавиться лише ризиками, які можуть впливати на фінансові звіти. Аудиторові слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторською ризику до прийнятно низького рівня, який відповідає меті перевірки. Аудиторський ризик - це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів.

Термін "фінансові звіти" використовується при структуризації фінансової інформації суб'єкта господарювання, до складу якої зазвичай входять не лише 4 форми фінансової звітності, але й примітки, зроблені на основі облікових записів, що надають додаткові пояснення щодо економічних ресурсів або зобов'язань суб'єкта господарювання на певну дату або щодо змін в них на протязі певного періоду у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності.

Цей термін може також стосуватись не лише повного пакету фінансових звітів, а й окремого фінансового звіту, наприклад, балансу, звіту про фінансові результати, відповідних пояснювальних приміток.

Вимоги концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансових звітів, та склад повного пакету фінансової звітності

Аудитор має визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яка була прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів. При цьому у сферу діяльності та відповідальності управлінського персоналу входять не лише розробка, впровадження та використання внутрішнього контролю щодо підготовки та подання фінансових звітів, вільних від суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок; але й вибір та застосування відповідної облікової політики та розробка облікових оцінок, що відповідають певним обставинам.

Прикладами концептуальної основи фінансової звітності, що задовольняють потреби конкретних користувачів, є податковий облік та підготовлені на його основі звіти, що додаються до податкової декларації суб'єкта господарювання; правила складання звітів, встановлені державним регуляторним органом для задоволення інформаційних потреб цього органа; концептуальна основа фінансової звітності, обумовлена умовами договору, де вказується, які фінансові звіти слід підготувати.

На сьогоднішній день немає всесвітньо визнаної об'єктивної та офіційної бази для оцінки прийнятності концептуальних основ фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення.

Прикладами таких концептуальних основ фінансової звітності є:

- МСФЗ, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності;
- МСБОДС, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів обліку держаному секторі Міжнародної федерації бухгалтерів; та
- Загальноприйняті принципи обліку, розроблені організаціями — визнаними розробниками стандартів в конкретній країні.

Застосовні концептуальні основи фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення мають такі характеристики, що надають інформації у фінансових звітах корисність для користувачів:

а) відповідність, тобто інформація, що надається фінансовими звітами, відповідає характеру суб'єкта господарювання та цілям фінансових звітів (так, наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, що готує фінансові звіти загального призначення, відповідність розглядається з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб широкого кола користувачів для прийняття економічних рішень). Зазвичай ці потреби задовольняються достовірним відображенням фінансового стану, фінансових показників та руху грошових коштів суб'єкта господарювання;

б) повнота, тобто операції та події, залишки на рахунках та розкриття, що впливають на достовірність подання фінансових звітів, не пропущені у звітах;

в) достовірність, тобто інформація, що надається фінансовими звітами:

- відображає економічний зміст подій та операцій, а не лише їх офіційну форму;
- приводить до прийнятної відтворюваності оцінки, вимірювання, подання та розкриття при використанні її в аналогічних обставинах;

г) нейтральність, тобто інформація в фінансових звітах не містить відхилень;

д) зрозумілість, тобто інформація в фінансових звітах є ясною, зрозумілою та не піддається суперечливим трактуванням.

10.2. ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАННЯ ТА ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ, РОЗРОБКА СТРАТЕГІЇ АУДИТУ

Згідно з МСА 230 "Документація з аудиторської перевірки" аудитор повинен готувати робочі документи, які є достатньо повними і детальними для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

Аудитор повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів. Приклади робочих документів аудитора представлені в таблиці 10.1.

Отже форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть різнитися, але в них обов'язково зазначають:

- мету аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;

форму будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;
 визнання факту неминучого ризику невиявлення навіть суттєвих викривлень;
 вимогу про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитуватимуть в зв'язку з проведення аудиторської перевірки.

Таблиця 10.1. Документація джерел інформації та документування результатів у процесі аудиту

Документи-джерела аудиту	Етапи процесу аудиту	Документування результатів
1	2	3
Засоби масової інформації. Нормативні акти. Фінансова звітність за попередні роки. Лист-запрошення аудиторів. Протоколи зустрічей з клієнтом. Листування з попереднім аудитором	Вибір клієнта та укладення угоди	Анкета попередньої оцінки ризику. Лист-зобов'язання аудитора перед клієнтом. Попередній розрахунок витрат часу, винагороди, перший варіант плану
Засновницькі документи клієнта, перелік засновників. Структура управління клієнта (списки директорів, персоналу тощо). Протоколи зборів акціонерів, ради директорів. Договори, угоди, контракти. Ліцензії. Фінансова звітність. Документи попереднього аудиту. Документи і реєстри обліку	Планування	Уточнений план аудиту. Програми аудиту. Аналітичні таблиці: аналіз фінансового стану; динаміка ряду років; порівняння із середньогалузевими показниками; інше. Анкети оцінки ризику. Розрахунок суттєвості. Меморандум планування
Структура управління. Протоколи зустрічей з клієнтом. Документи, що закріплюють, розподіл прав, обов'язків, відповідальності. Інструкції з обліку. Документи внутрішнього аудиту. Документи поточного управління. Договори, угоди, контракти. Програми аудиту. Документи попереднього аудиту	Здійснення аудиту: вивчення, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю. Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку	Оперограми. Анкети системи внутрішнього контролю. Листки оцінки ризику. Результати тестування контролю. Лист менеджерам, звіти раді директорів, аудиторському комітету тощо. Підтвердження, отримані від банку, замовників, кредиторів, дебіторів та ін. Документи-результати спостереження за інвентаризацією. Розрахунок обсягу вибірки. Оцінка результатів
Документи - свідчення. Доповідна записка про незавершені процедури.	Заклучні процедури	Подання керівництва клієнта. Подання юриста клієнта. Зведення знайдених помилок і

Протоколи зустрічей з клієнтом. Протоколи обговорення результатів перевірки.		оцінка їх суттєвості
Остаточний варіант звітності. Підсумки проведеного аудиту. Відгук контролюючого партнера. Протоколи зустрічей з клієнтом.	Аудиторський звіт	Аудиторський звіт. Інша звітність, передбачена угодою

Не обов'язковим є вказування таких моментів:

- заходів, щодо планування аудиторської перевірки;
- можливої необхідності отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень здійснення певних фактів господарської діяльності;
- щодо додаткового підтвердження замовником умов завдання перевірки;
- опис будь-яких інших листів або звітів і висновків, що надаються замовнику;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.

Аудитор повинен готувати робочі документи, які є достатньо повними детальними для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

Він повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів. До складу робочих документів, як правило, входять:

1. Інформація, що стосується розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем (інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання; інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання).
2. Інформація системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
3. Інформація відділу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них.
4. Аналіз операцій і залишків.
5. Аналіз важливих показників та тенденцій.
6. Ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень.
7. Опис типу, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних відповідь на ризики на рівні тверджень, та результати цих процедур.
8. Інформація щодо того, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена.
9. Визначення обсягів роботи із зазначенням виконавців.
10. Копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами,

експертами та іншими третіми сторонами.

11. Листи з поясненнями управлінського персоналу підприємства, що перевіряється.
12. Врахування незвичайних подій (якщо такі мали місце) чи виняткових ситуацій.
13. Копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

10.3. ОЦІНКА РИЗИКІВ (МСА 315, 320,330)

Оцінюючи, чи підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.

Сукупність не виправлених викривлень охоплює:

а) конкретні викривлення, виявлені аудитором, у тому числі прямиї вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;

б) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто, прогнозованих помилок).

Отже, в міру того, як сукупні не виправлені викривлення наближаються до рівня суттєвості, аудитор повинен розглянути питання про зменшення ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від Управлінського персоналу внесення коригувань до фінансових звітів з урахуванням виявлених викривлень.

Отже, аудиторський ризик за МСА - це потенційна вірогідність того, що аудитор в ході планування або проведення перевірки може сформулювати невідповідну аудиторську думку в зв'язку з тим, що може існувати:

- суттєве викривлення у фінансовій звітності до аудиторської перевірки;
- можливість не виявлення таких викривлень в ході аудиторської перевірки;
- неефективна система внутрішнього контролю в управлінні об'єктом перевірки.

Класична формула загального аудиторського ризику:

$$AP=BP\cdot PK\cdot PH \quad (10.1)$$

де *AP*- аудиторський ризик, *BP* - властивий ризик; *PK*- ризик внутрішнього контролю; *PH* - ризик не виявлення. Властивий ризик та ризик контролю - це ризик об'єкта перевірки і вони не залежать від аудитора.

Ризик невиявлення - це суб'єктивно притаманний ризик безпосередньо аудитора, перш за все виконавця процедур (того, хто або планує перевірку, або перевіряє). На рис. 10.1 представлена структура аудиторського ризику.

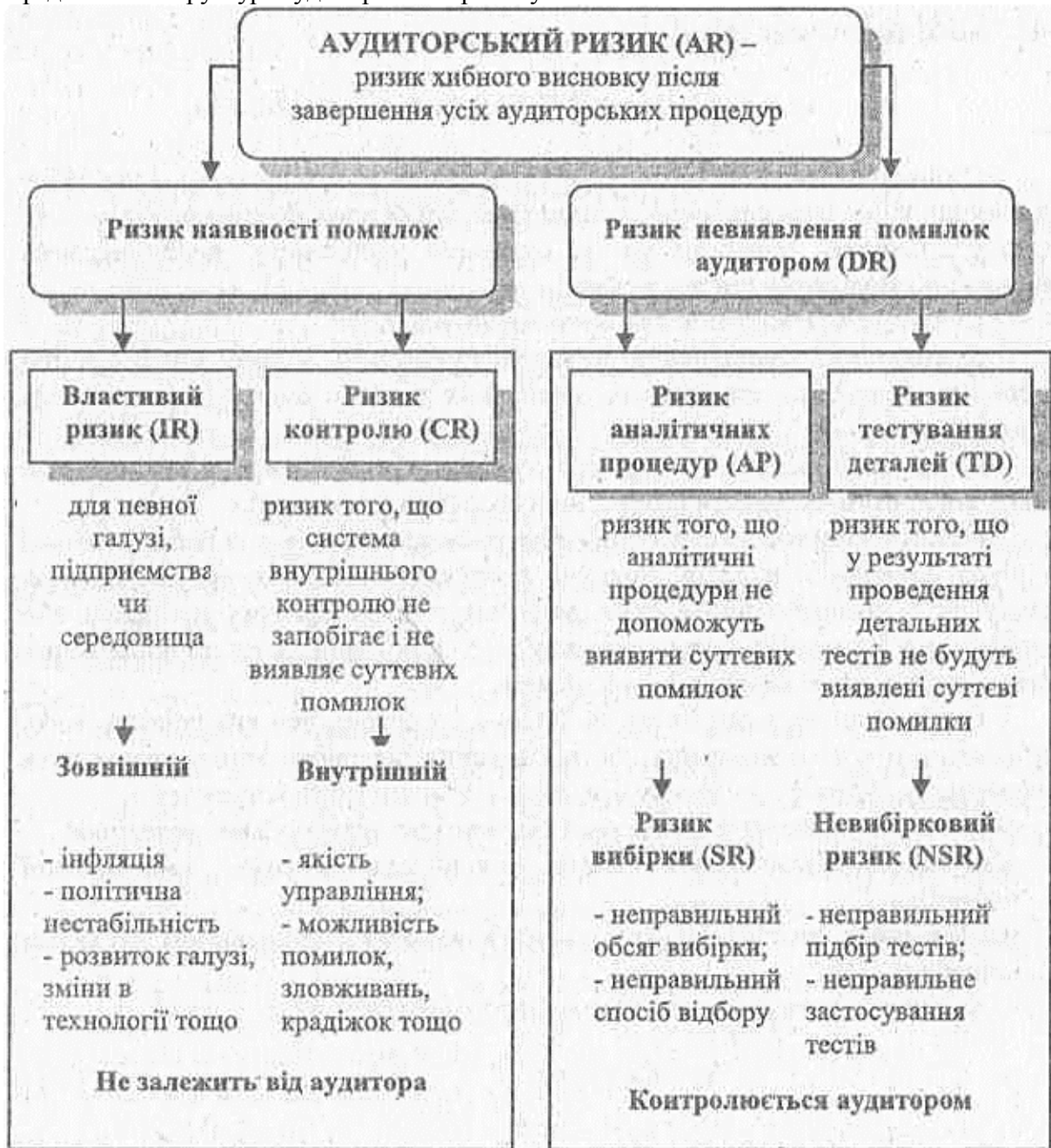


Рис. 10.1. Структура аудиторського ризику

Аудиторська перевірка фінансових звітів за МСА має на меті висловлювання думки про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Концептуальна основа фінансової звітності суттєвість визначає

наступним чином: інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Суттєвість залежить від величини суми статті звітності або значущості помилки, пропуску або невірною відображенням господарського факту або результату господарської операції.

Оцінка суттєвості в аудиті представлена на рис.10.2.



Рис. 10.2. Оцінка суттєвості в аудиті

На практиці виникає проблема визначення конкретного розміру суттєвості викривлення (невідповідності) та її наступного впливу на звітність та на рішення користувачів звітності або аудиторського висновку. Розрахунок граничних сум суттєвості представлений в табл. 10.2.

Отже рівень аудиторського ризику є прийнятним тоді, коли рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень.

Таблиця 10. 2. Розрахунок граничних сум суттєвості

Можливі значення базисного показника, тис. фунтів стерлінгів	Межа суттєвості, %	Гранична сума суттєвої помилки, тис фунтів стерлінгів
0-25	5	0-1,25
25-50	4	1,25-2
50-100	3	2-3
100-500	2	3-Ю
500-2000	1,5	10-30
2000-5000	1	30-50
5000-10000	0,75	50-75
Понад 10000	0,5	75 і вище

10.4. ДОКУМЕНТУВАННЯ РОБОТИ АУДИТОРА (МСА 230).

З метою підготовки аудиторського висновку й отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей зі суб'єктом аудиторської перевірки аудиторіві потрібні зібрані докази на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки оформити в робочій документації, форми і зміст якої визначені в МСА 230 "Документація з аудиторської перевірки".

Як зазначено у МСА 230, робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. До робочої документації вводиться інформація, яка, на думку аудитора, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації - робочої та підсумкової.

Аудитор зобов'язаний вести документацію справ, які стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. В ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки.

Робоча документація виконує такі функції: - обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормативам;

- полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки;
- допомагає аудиторів в роботі. Робоча документація має містити:
 - методику проведеної аудиторської перевірки;
 - проведені під час перевірки тести;
 - зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції. Зміст робочої документації значною мірою залежить від професійного

судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

При визначенні майбутнього змісту документації аудиторів доцільно взяти за орієнтир те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, який не має великого досвіду роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень з результатів перевірки без визначення окремих деталей процедур перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти лише тоді, коли він обговорить їх з аудитором, який підготував робочу документацію.

Робочі документи необхідно фахово та грамотно оформляти, щоб забезпечити доступність для прочитання й усвідомлення змісту. Конкретні форми робочих документів визначають аудитори (аудиторські фірми). Оскільки використання стандартних форм робочої документації (наприклад, стандартні бланки тощо) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, необхідно впроваджувати єдині форми ведення такої документації. Доцільно використовувати в робочій документації дані, підготовлені клієнтом. Це прискорює процес оформлення робочої документації. У таких випадках аудитор повинен переконатися в тому, що ці дані відповідають дійсному стану справ, і перевірити їх ретельність та правильність. Бажано до початку перевірки попросити клієнта підготувати необхідні матеріали для використання їх якості аудиторської документації.

З огляду на те, що клієнта буде постійно перевіряти аудитор, робочі документи доцільно поділити на:

- постійні, тобто такі, які вміщують насамперед інформацію про перевірку окремих питань, що повторюються з року в рік (копії статутних та реєстраційних документів та ін.);
- поточні, тобто такі, які вміщують інформацію, що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Під час оформлення робочої документації необхідно дотримуватися таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа зазначено назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта;
- кожному робочому документу дається назва, наприклад: "Аудит обліку основних засобів", "Аудит порядку проведення інвентаризації...";
- для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документові присвоюється код (шифр). Існує багато різноманітних систем присвоєння індексів, такі, як алфавіт, цифри, номери рахунків, різноманітні сполучення цих систем. Сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви слід пронумерувати;
- в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який підготував його (або скорочені ініціали), та дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Робочі документи складаються з:

- інформації про юридичну й організаційну структуру підприємства; необхідних витягів або копій юридичних документів, угод і протоколів; інформації про галузь діяльності підприємства та нормативної документації, яка регулює діяльність підприємства;
- документації про вивчення й оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства;
- документації про порядок планування аудиту;
- аналізу важливих показників й тенденцій;
- документації, що відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий з них результат, списку фахівців, які виконували аудиторські процедури, та часу їх роботи;
- висновків сторонніх аудиторів або експертів, котрих залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;
- листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або нотатки про проведені бесіди й обговорення; копій листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, що стосуються перевірки;
- копій фінансових звітів клієнта;
- опису змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;
- висновків, зроблених аудитором за різноманітними аспектами перевірки, в тому числі за випадковими та незвичайними ситуаціями, що виникли під час перевірки, а також фактів та міркувань про ці висновки.

Мета складання робочих документів:

- планування аудиторської перевірки;
- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збір матеріалів для перевірки фінансової звітності з їх подальшим узагальненням;

- складання аудиторського звіту і підготовки висновку про фінансову звітність;
- забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту, законності;
- контроль робочого часу аудитора та обґрунтування оплати його праці (гонорару);
- контроль за якістю проведеної перевірки;
- отримання у випадку необхідності інформації про перевірку конкретного підприємства, що відбувалася декілька років тому, наприклад, у випадках судової справи, виникненні спорів, претензій та ін.;
- забезпечення можливості отримання відповідей на так названі зворотні питання (від клієнта, акціонерів та інших зацікавлених осіб), тобто довести правоту аудитора або доповнити деякі питання;
- обґрунтований вибір методики, методів та способів проведення аудиту, напрямів та підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого або визначеного самим аудитором аудиторського ризику з наведенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію аудитора, його компетентність та можливості їх підвищення;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок. Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур

аудиту в робочій документації для того, щоб:

- забезпечувати будь-якому аудиторі можливість контролювати процес проведення аудиторської перевірки поточного року;
- підтверджувати обґрунтування аудиторського висновку;
- підтверджувати відповідність проведеної перевірки до прийнятих аудиторських нормативів;
- забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;
- слугувати аудиторі довідковим матеріалом, щоб при необхідності він міг надати будь-кому пояснення про зміст проведеної перевірки.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Робочі документи є власністю аудитора, він має право складати різноманітні довідки на підставі витягів зі своїх робочих документів. Однак його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами. Робочі документи аудитора не можна використовувати як частину фінансової документації клієнта або як її заміну. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено українським законодавством, тобто коли на аудиторську фірму буде заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін зберігання документації визначається практикою аудиторської діяльності та термшом позовної давності у випадку, якщо клієнт порушить справу проти аудитора, а також залежно від інших додаткових міркувань. У зв'язку з цим

мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Окрім основної робочої документації, аудитор оформляє додаткову підсумкову. Така документація не обов'язкова і видається замовникові тільки у випадку, якщо аудитор вважає це за необхідне, або коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова підсумкова документація оформляється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ.

Аудитор самостійно визначає зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту. Її оформляють під однією з таких назв: "Звіт перед замовником", "Звіт про проведення аудиту", "Звіт про результати проведення аудиту", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Лист-інформування клієнта" та ін.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлює аудиторська фірма з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності. Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми) за винятком випадків, передбачених чинним законодавством. Термін зберігання підсумкової документації визначають, беручи до уваги практику аудиторської діяльності, юридичні вимоги та інші міркування.

Склад, кількість і зміст робочих документів аудитора визначають, зауважуючи:

- стан бухгалтерського обліку і звітність клієнта;
- надійність системи внутрішнього контролю;
- вид аудиторських послуг;
- характер та складність господарської діяльності суб'єкта аудиторської перевірки;
- необхідний рівень керівництва і контроль за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур контролю.

За умов, коли аудитор самостійно виконує аудиторські послуги, тобто як підприємець, кількість і склад робочої документації різко зменшується.

У спеціальній економічній літературі одні автори класифікують робочі документи аудитора за: часом ведення і використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; ступенем стандартизації; формою подання; технікою складання. Інші додатково виділяють такі ознаки класифікації; за рівнем відповідальності того, хто склав документ; за строком складання; за змістом.

Вивчення МСА та економічної літератури дає змогу узагальнити і запропонувати класифікацію робочих документів аудитора за такими ознаками: стадіями аудиторської перевірки; терміном використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; змістом; ступенем стандартизації; технікою складання; формою подання; часом зберігання (таб. 10.3).

Таблиця 10.3. Класифікація робочих документів аудитора

Ознака класифікації	Види робочих документів
1. Стадії процесу аудиторської перевірки	1. Документи початкової стадії (підготовчого періоду) 2. Документи дослідної стадії (робочі) 3. Документи завершальній стадії (підсумкові)
2. Термін використання	1. Документи довгострокового використання 2. Документи нетривалого використання
3. Спосіб і джерела отримання	1. Отримані від підприємства - клієнти 2. Отримані від третіх осіб 3. Складені аудитором
4. За характером інформації	1. Нормативно-правового характеру 2. Організаційно-установчого характеру 3. Про структуру підприємства 4. Про діяльність підприємства 5. Про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю 6. Аудиторські організаційно-функціональні документи 7. Документи оцінки системи внутрішнього контролю та аудиторського ризику 8. Аудиторські документи з перевірки статей і показників фінансової звітності 9. Документи з кореспонденції аудитора 10. Підсумкові документи аудиту
5. За призначенням і використанням споживачами інформації	1. Аудитори 2. Власники (керівники)
6. За змістом аудиторських процедур	1. Оглядові 2. Інформативні 3. Підтверджувальні 4. Розрахункові 5. Аналітичні 6. Документи перевірки
7. За ступенем стандартизації	1. Стандартизовані 2. Довільної форми
8. За технікою складання	1. Ручної обробки 2. Довільної форми
9. За формою подання	1. Графічні 2. Табличні 3. Тестові 4. Комбіновані
10. За часом зберігання	1. Короткотермшового зберігання 2. Довгострокового зберігання

Залежно від стадії аудиторської перевірки робочі документи аудитора можна класифікувати на документи початкової, дослідної та завершальної стадії процесу аудиту. До документів початкової стадії відносять: договір на аудиторську перевірку, загальний план і робочу програму тощо. Документи дослідної стадії процесу аудиту - це первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, аудиторські тести, аналітичні таблиці тощо. До документів завершальної стадії належать аудиторський висновок, звіт аудитора перед замовником, акт виконання робіт.

За терміном використання робочі документи поділяють на документи довгострокового і нетривалого використання. До довгострокових аудиторських документів можна віднести документи, які аудитори використовують впродовж тривалого періоду, наприклад, типові аудиторські програми, тести та ін.

Аудиторські документи, що зберігаються в аудиторській фірмі до року, називають документами короткострокового (нетривалого) використання. Це, наприклад, анкети опитування персоналу, анкети зустрічної звірки.

За способом і джерелами отримання виділяють робочі документи аудитора, отримані від: підприємства - клієнта; третіх сторін; складені самим аудитором. Аудитор у процесі перевірки використовує первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства — клієнта. До документів, отриманих від третіх сторін, належать одержані акти - звірки і довідки від по-купців і замовників, постачальників, банків, страхових компаній.

У процесі перевірки аудитор здійснює різні розрахунки, складає порівняльні й аналітичні таблиці, проводить групування, тестування. Заповнені таблиці, розрахунки, тести і є своєрідними документами, складеними аудитором. Найважливіший документ робочої документації — аудиторський висновок.

За характером інформації робочі документи аудитора поділяють на документи: нормативно-правового характеру; організаційно-установчі; про структуру і діяльність підприємства; про систему обліку і внутрішнього контролю; організаційно-функціональні документи; оцінки системи внутрішнього контролю й аудиторського ризику; перевірки статей і показників фінансової звітності; підсумкові документи тощо.

Аудиторські документи залежно від призначення поділяють на документи, які використовують аудитори та власники (керівники) підприємства. Для власників і керівників підприємства передбачається складання аудитором висновку і звіту перед замовником. Як відомо, звіт перед замовником складається за довільною формою у вигляді "Акту про проведення аудиту", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Листа - інформування клієнта". Інші аудиторські документи призначені для використання безпосередньо самими аудиторами.

За змістом аудиторських процедур робочі документи аудитора поділяють на оглядові, інформативні, підтверджувальні, розрахункові, аналітичні, документи перевірки. В оглядових робочих документах наводиться загальна характеристика підприємства - клієнта або загальний огляд його фінансової звітності. Інформативні документи розкривають інформацію про господарські процеси та операції. Підтверджувальні аудиторські документи дають аудитору відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують конкретні господарські факти і явища.

Беручи до уваги термін зберігання робочих документів аудитора, частину з них можна віднести до документів тривалого зберігання, а інші - до короткострокового зберігання. До документів довгострокового зберігання можна віднести догопори, укладені зі замовниками, акти виконання робіт, аудиторські висновки.

Отже, науково обгрунтована класифікація аудиторських документів дає аудитору змогу глибше зрозуміти їх зміст і форму, тривалість використання, термін зберігання та інші чинники, що * безпосередньо впливають на ефективність аудиторської перевірки.

Розрахункові - це відповідні розрахунки аудитора, які дають змогу оцінити показники фінансової звітності. Аналітичні документи - це відомості, здобуті методами аналізу, що допомагають визначити фінансовий стан підприємства та його основних показників.

Відомості, отримані внаслідок проведення аудиторських процедур, належать до документів перевірки. Ці документи можуть бути складені аудитором за довільною програмою і мати різний зміст. Вони мають найбільше інформаційне навантаження щодо аудиторських доказів.

За ступенем стандартизації аудиторська документація поділяється на стандартизовану (відповідно до вимог МСА) і складену за довільною формою.

Залежно від способу складання робочі документи аудитора можуть бути складені вручну або отримані за допомогою комп'ютера (машинограми, інформація, записана на дискеті та ін).

За формою подання робоча документація аудитора може бути у вигляді графіків, таблиці, тексту або у комбінованому варіанті. Наприклад, графічно можна відобразити динаміку основних показників, що характеризують фінансовий стан підприємства.

Отже, робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. До робочої документації вводиться інформація, яка, на думку аудитора, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Аудитор зобов'язаний вести документацію справ, які стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. В ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Робоча документація виконує такі функції: обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормам; полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки; сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки; допомагає аудиторіві в роботі. Робоча документація має містити: методику проведеної аудиторської перевірки; проведені під час перевірки тести; зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

Залежно від способу складання робочі документи аудитора можуть бути складені вручну або отримані за допомогою комп'ютера. За формою подання робоча документація аудитора може бути у вигляді графіків, таблиці, тексту або у комбінованому варіанті.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Робочі документи є власністю аудитора, він має право складати різноманітні довідки на підставі витягів зі своїх робочих документів. Однак його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено українським законодавством, тобто коли на аудиторську фірму буде заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Склад, кількість і зміст робочих документів аудитора визначають, зауважуючи: стан бухгалтерського обліку і звітність клієнта; надійність системи внутрішнього контролю; вид аудиторських послуг; характер та складність господарської діяльності суб'єкта аудиторської перевірки; необхідний рівень керівництва і контроль за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур контролю.

Робочі документи аудитора класифікують за такими ознаками: стадіями аудиторської перевірки; терміном використання; способом і джерелами отримання; характером інформації; призначенням; змістом; ступенем стандартизації; технікою складання; формою подання; часом зберігання.

Науково обґрунтована класифікація аудиторських документів дає аудитору змогу глибше зрозуміти їх зміст і форму, тривалість використання,

термін зберігання та інші чинники, що безпосередньо впливають на ефективність аудиторської перевірки.

10.5. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА ПРОЦЕДУРИ ЇХ ОТРИМАННЯ (МСА 500,501,505, 510, 520)

Аудиторські докази - це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновку. На аудиторських доказах ґрунтується аудиторська думка.

До складу аудиторських доказів можуть входити:

- облікові записи (від первинних документів до реєстрів обліку);
- дані форм звітності;
- протоколи та рішення зборів засновників (учасників);
- підтвердження третіх сторін;
- висновки експертів або аналітиків;
- посібники з процедур контролю;
- правила та інструкції посадових осіб;
- порівняльні дані, будь яка інша інформація, необхідна для формування судження.

Аудитор повинен дотримуватися правил визначення достовірності доказів:

- 1) докази достовірніші, якщо вони отримані з незалежних джерел;
- 2) докази з внутрішніх джерел достовірніші при умові ефективного внутрішнього контролю;
- 3) докази, отримані безпосередньо аудитором, достовірніші доказів, отриманих непрямым шляхом або шляхом припущень;
- 4) докази достовірніші, якщо вони існують на матеріальних носіях¹ інформації;
- 5) докази з оригіналів документів достовірніші, ніж докази з копій (факсів).

Отримання доказів здійснюється через аудиторські процедури:

- запит до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза ним;
- підтвердження пояснень управлінського персоналу;
- перерахування;
- повторене виконання;
- аналітичні процедури;
- перевірка матеріальних активів;
- перевірка записів або документів;
- спостереження.

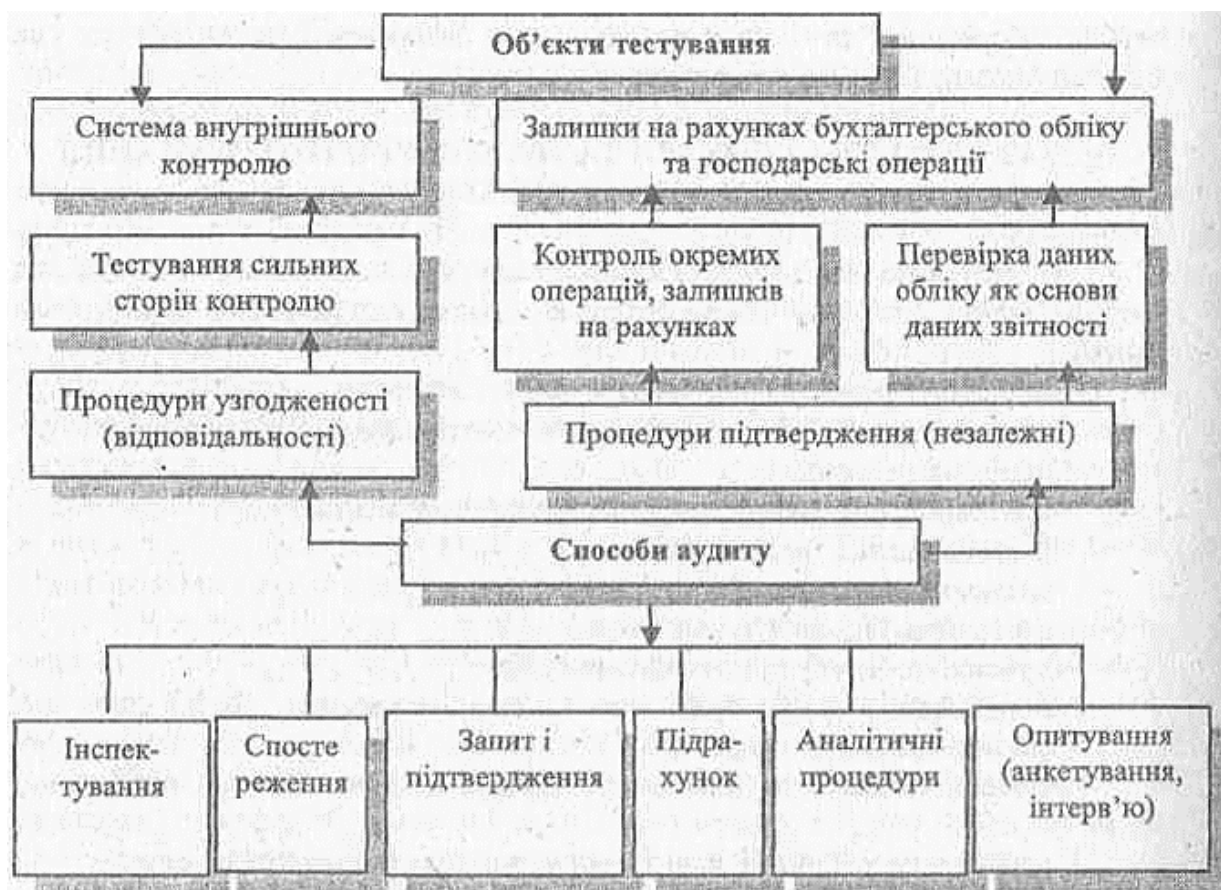


Рис. 103. Види аудиторських процедур

Види аудиторських процедур представлені на рис. 10.3.

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб дізнатись про будь-які судові справи та претензії, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до суттєвого викривлення в' фінансових звітах. Такі процедури повинні включати:

відповідні запити управлінському персоналові, у тому числі одержання.

пояснень управлінського персоналу;

- огляд протоколів' засідань найвищого управлінського персоналу- та листування з юристами суб'єкта господарювання;
- перевірку рахунку витрат на юридичне обслуговування;
- використання будь-якої отриманої інформації стосовно діяльно суб'єкта господарювання, у тому числі інформації, отриманої під час обговорень з юридичним відділом суб'єкта господарювання.

Згідно з МСА 505 "Зовнішні підтвердження" аудитор повинен визначити, чи буде необхідним для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів на рівні тверджень застосування зовнішніх підтверджень. При цьому аудитор повинен взяти до уваги оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження та розглянути, як аудиторські

докази, отримані при проведенні інших запланованих аудиторських процедур, зменшать ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень до прийнятно низького рівня.

Якщо аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення внаслідок ідентифікованих судових справ або претензій, або якщо аудитор вважає, що вони можуть існувати, він повинен контактувати безпосередньо з юристами суб'єкта господарювання. Управлінський персонал повинен підготувати, а аудитор відправити лист до юриста суб'єкта господарювання з проханням про безпосередній контакт з аудитором.

Для формулювання висновку аудитор розглядає:

- 1) достовірність підтверджень та альтернативних аудиторських процедур;
- 2) природу будь-яких винятків, у тому числі кількісні та якісні наслідки таких винятків;
- 3) аудиторські докази, отримані іншими аудиторськими процедурами. При виконанні перших завдань аудитор повинен отримати достатні та

відповідні аудиторські докази того, що:

- залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансові звіти поточного періоду;
- залишки на кінець попереднього періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду або, за потреби, перераховані;
- постійно застосовується відповідна облікова політика, або зміни в обліковій політиці відповідно враховуються та подаються і розкриваються належним чином.

Залишки на початок періоду ґрунтуються на залишках на рахунках на кінець попереднього періоду й відображають результати:

- 1) операцій попередніх періодів;
- 2) облікової політики, яку застосовували в попередньому періоді. Достатність та відповідність аудиторських доказів, які аудитору буде

необхідно отримати щодо залишків на початок періоду, залежать від таких факторів, як:

- облікова політика, якої дотримується суб'єкт господарювання;
- чи була здійснена аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду, і якщо так, то чи не було модифіковано висновок аудитора;
- природа рахунків та ризик суттєвого викривлення в фінансових звітах поточного періоду;
- суттєвість залишків на початок періоду для фінансових звітів поточного періоду.

Згідно МСА 540 "Аудиторська перевірка облікових оцінок" аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази стосовно облікових оцінок. Облікова оцінка - це визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті за умови відсутності точних методів оцінювання, наприклад:

- знижки для скорочення запасів і дебіторської заборгованості до їх попередньо оціненої вартості реалізації;
- норми для забезпечення собівартості основних засобів на весь попередньо оцінений строк корисної експлуатації;
- нарахований дохід;
- відстрочений податок;
- резерв на покриття збитків, понесених у результаті судового процесу;
- збитки від незавершених будівельних контрактів;
- резерв на покриття претензій за гарантіями.

Згідно з МСА 545 "Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації" отримуючи розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, аудитор повинен отримати розуміння процесу, що застосовується суб'єктом господарювання для визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, а також відповідних заходів контролю, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, а також розробити та виконати подальші аудиторські процедури.

Отримуючи розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання, аудитор розглядає, наприклад:

- відповідні заходи контролю за процесом, що застосовується для визначення оцінок за справедливою вартістю, включаючи, наприклад, заходи контролю за даними та розподілом обов'язків між особами, яким довірено основні операції суб'єкта господарювання, та особами, відповідальними за проведення оцінок;
- компетентність та досвід тих осіб, які визначають оцінки за справедливою вартістю;
- роль інформаційних технологій у цьому процесі;
- типи рахунків та операцій, для яких потрібні оцінки за справедливою вартістю чи розкриття інформації (наприклад, чи з'являються рахунки внаслідок реєстрації рутинних або повторюваних операцій, чи з'являються вони внаслідок не рутинних або незвичних операцій):
- обсяг, до якого процес суб'єкта господарювання покладається на організацію, що надає послуги, у наданні оцінок за справедливою вартістю чи даних, що підтверджують оцінки. Якщо суб'єкт господарювання користується організацією, що надає послуги, аудитор виконує вимоги МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги";
- якою мірою суб'єкт господарювання використовує роботу експерта при визначенні оцінок за справедливою вартістю та розкритті інформації;
- важливі припущення управлінського персоналу, використані при визначенні справедливої вартості;

- документа, що підтверджують припущення управлінського персоналу;
- методи, використані для розробки та застосування припущень управлінського персоналу та для моніторингу змін у таких припущеннях;
- цілість заходів контролю за змінами та процедур забезпечення захисту моделей оцінки та відповідних інформаційних систем, включаючи процедури затвердження.

Після отримання розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень стосовно оцінок за справедливою вартістю та розкриття в фінансових звітах для вибору природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур

Згідно з МСА 550 "Зв'язані сторони" аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо виявлення зв'язаних сторін і розкриття інформації про них управлінським персоналом та впливу суттєвих операцій зі зв'язаною стороною на фінансові звіти. Перевіряючи ідентифіковані операції зі зв'язаними сторонами, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази того, що ці операції були належним чином зареєстровані та розкриті.

Згідно з МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів" викривлення в фінансових звітах можуть бути викликані шахрайством або помилкою. Термін "помилка" означає ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття. Термін "шахрайство" означає навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги.

Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

Аудитор повинен у якнайкоротший термін повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони належним чином поінформовані про факти невідповідності, які привернули увагу аудитора.

10.6 АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА (МСА 530)

Для визначення обсягу аудиторської вибірки застосовується наступні формули:

а) Обсяг генеральної сукупності не враховується.

- рівень очікуваної помилки незначний:

$$n = \frac{ЗВГС \cdot \PhiВ}{ДП} \quad (10.1)$$

де n - обсяг вибірки;

$ЗВГС$ - загальна вартість генеральної сукупності; $\PhiВ$ - фактор впевненості; $ДП$ - допустима помилка.

Фактор впевненості визначається за допомогою таблиці 10.4.

Таблиця 10.4. Порядок визначення фактору впевненості

Показник	Значення				
	20,0	10,0	5,0	1,0	0,5
Ризик вибірки, %	20,0	10,0	5,0	1,0	0,5
Рівень впевненості, %	80,0	90,0	95,0	99,0	99,5
Фактор впевненості	1,61	2,31	3,0	4,61	5,30

- рівень очікуваної помилки враховується:

$$n = \frac{ЗВГС \cdot \PhiВ}{ДП - ОП} \quad (10.2)$$

де $ОП$ - очікувана помилка.

б) Обсяг генеральної сукупності враховується.

-коли більш 10% сукупності включено у вибірку:

$$n = \frac{n'}{1 + n' / N} \quad (10.3)$$

де n' - обсяг вибірки до врахування впливу обсягу генеральної сукупності;

n - скоригований обсяг вибірки з врахуванням впливу розміру генеральної сукупності;

N - обсяг генеральної сукупності,

$$D = \frac{m}{n} \cdot 100\% \quad (10.4)$$

де D - точкова оцінка кількості відхилень;

m - кількість елементів, що містять відхилення; n - обсяг вибірки.

$$K = \frac{ГС \cdot D}{100\%} \quad (10.5)$$

де K - кількість об'єктів у генеральній сукупності, що містять помилку;

$ГС$ - розмір генеральної сукупності.

$$B_K = K \cdot \bar{B} \quad (10.6)$$

де B_K - загальна вартість об'єктів, що містять помилку; \bar{B} - середня вартість одного об'єкта

$$ВП = \frac{ВВ \cdot 3ВГС}{n} \quad (10.7)$$

де $ВП$ — вартість помилок у генеральній сукупності; $ВВ$ - вартість виявлених помилок у вибірці.

$$H_{max} = \frac{\Phi ВМВ}{n} \quad (10.8)$$

де H_{max} - максимальна норма відхилень;

$\Phi ВМВ$ - фактор верхньої межі впевненості.

$$H_{min} = \frac{\Phi НМВ}{n} \quad (10.9)$$

де H_{min} — мінімальна норма відхилень;

$\Phi НМВ$ - фактор нижньої межі впевненості.

Фактори, що впливають на розмір вибірки, представлено на рис. 10.4.

Відповідальність управлінського персоналу включає:

- розробку, впровадження та використання внутрішнього контролю щодо підготовки та подання фінансових звітів, вільних від суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;
- вибір та застосування відповідної облікової політики;
- розробку облікових оцінок, що відповідають обставинам.



Рис. 10.4. Алгоритм визначення впливу факторів на розмір вибірки

Аудитор має визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яка була прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів. На сьогоднішній день немає всесвітньо визнаної об'єктивної та офіційної бази для оцінки прийнятності концептуальних основ фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення.

Застосовні концептуальні основи фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення мають такі характеристики, що надають інформації у фінансових звітах корисність для користувачів:

а) відповідність, тобто інформація, що надається фінансовими звітами, відповідає характеру суб'єкта господарювання та цілям фінансових звітів (так, наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, що готує фінансові звіти загального призначення, відповідність розглядається з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб широкого кола користувачів для прийняття економічних рішень). Зазвичай ці потреби задовольняються достовірним відображенням фінансового стану, фінансових показників та руху грошових коштів су б' єкта господарювання;

б) повнота, тобто операції та події, залишки на рахунках та розкриття, що впливають на достовірність подання фінансових звітів, не пропущені у звітах;

в) достовірність, тобто інформація, що надається фінансовими звітами:

- відображає економічний зміст подій та операцій, а не лише їх офіційну форму;
- приводить до прийнятної відтворюваності оцінки, вимірювання, подання та розкриття при використанні її в аналогічних обставинах;

г) нейтральність, тобто інформація в фінансових звітах не містить відхилень;

д) зрозумілість, тобто інформація в фінансових звітах є ясною, зрозумілою та не піддається суперечливим трактуванням.

10.7. АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК (МСА 540, 545).

Аудиторська перевірка облікових оцінок передбачає здійснення оцінного значення тобто визначення приблизного визначення суми статті обліку у відсутності точних способів виміру. Цей аспект може впливати на формування фінансової звітності, що призведе до перекручень аудиторських заключень. Аудит оцінних значень розглядається в МСА 540. Мета МСА 540 - встановлення стандартів і надання керівництва відносно аудиту оцінних значень, які втримуються у фінансовій звітності.

Оцінне значення, що часто формується в умовах невизначеності щодо результату подій або на основі суджень, є складовою частиною системи бухгалтерського обліку фірми або її частиною тільки на кінець періоду. За підготовку оцінних значень, що відображені у звітності, відповідальність несе керівництво підприємства.

Процес перевірки облікових оцінок (оцінного значення) може бути простим і складним, що залежить від способу його перевірки..

У процесі виконання аудиторської перевірки перед аудитором часто постають питання, неправильне вирішення яких може призвести до конфлікту з управлінським персоналом підприємства. В разі виникнення таких проблем аудитор повинен діяти відповідно до вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів та МСА.

Метою МСА 540 "Аудиторська перевірка облікових оцінок" є визначення основних положень і надання рекомендацій щодо проведення аудиту облікових оцінок, які містить фінансова звітність.

МСА 540 слід застосовувати при аудиторській перевірці фінансової звітності тільки для суттєвих аспектів. Він не призначений для застосовування при перевірці прогнозних значень. МСА 540 регламентує дії аудитора в таких випадках:

1) якщо існують суттєві розбіжності між обліковою оцінкою, встановленою аудитором на основі наявних аудиторських доказів, та аналогічним показником, відображеним у фінансовій звітності, а керівництво підприємства відмовляється внести зміни до фінансової звітності,

В цьому разі аудитор повинен вважати розбіжність викривленням фінансової звітності та розглядати її разом з іншими викривленнями, виявленими в процесі аудиту фінансової звітності, при оцінці суттєвості їх впливу на фінансову звітність. Відповідно до вимог МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення", якщо виявлені розбіжності мають суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок і залежно від ступеню суттєвості такого впливу висловити умовно-позитивну або негативну думку;

2) якщо невизначеність, притаманна обліковим оцінкам, і відсутність об'єктивних даних не дають можливості аудитору отримати обґрунтовану облікову оцінку.

Господарська діяльність часто ведеться в умовах, коли існує невизначеність щодо подій, які відбулися, і можливих майбутніх подій. Через це багато які статті фінансової звітності суб'єктів господарювання не можуть бути точно виміряні. Для їх відображення у фінансовій звітності використовують "облікові оцінки". Визначення термінів наступне:

Облікові попередні оцінки (згідно з МСА 540) - це "визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті за відсутності точних методів оцінки".

Облікова оцінка (відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах") - це попередня оцінка, що використовується суб'єктом господарювання з метою розподілу витрат і доходів між відповідними періодами.

Аналіз Положень (стандартів) бухгалтерського обліку дає змогу дійти висновку, що вони не дають однозначних методів оцінки деяких об'єктів обліку, залишаючи за суб'єктом господарювання право прийняття самостійного рішення.

Тому, до об'єктів обліку та статей фінансової звітності, при оцінці яких використовують облікові оцінки, відносять:

- амортизацію основних засобів та нематеріальних активів (крім випадків нарахування амортизації в бухгалтерському обліку за методами, передбаченими податковим законодавством);
- забезпечення майбутніх витрат і платежів: забезпечення виплат відпусток;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- забезпечення гарантійних зобов'язань;
- ~ забезпечення реструктуризації;

- забезпечення виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо;
- резерв сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- відстрочені податкові активи та зобов'язання;
- дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнаний у звітному періоді, виходячи зі ступеня завершеності операції;
- очікувані збитки за незавершеним будівельним контрактом;
- дохід від виконання будівельного контракту, визнаний у звітному періоді з урахуванням ступеня завершеності робіт.

Процеси визначення облікових оцінок можуть бути простими й складними.

Прості облікові оцінки розраховують на основі будь-якого одного розрахунку, наприклад, нарахування амортизації основних засобів прямолінійним методом.

Складні облікові оцінки розраховують, виходячи з декількох показників та розрахунків з використанням спеціальних прогнозів. Вони потребують спеціальних знань високого рівня. Наприклад, для визначення вартості реалізації запасів необхідно здійснити аналіз обсягів продажу за попередні періоди, обсягів замовлень, тенденцій ринку та прогнозування майбутнього обсягу реалізації цього виду запасів.

Залежно від періодичності відображення об'єкта обліку облікові оцінки можуть бути розраховані: — з періодичністю, з якою ведуться реєстри бухгалтерського обліку (наприклад, нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів провадиться щомісяця); - лише під час складання річної фінансової звітності (наприклад, нарахування резерву сумнівних боргів та забезпечення виплат відпусток здійснюють на дату балансу).

Внаслідок того, що облікові оцінки часто розраховують в умовах невизначеності щодо подій, які відбулися, і можливих майбутніх подій, та вони спираються на суб'єктивну думку керівництва суб'єкта господарювання, їх використання збільшує ризик виникнення у фінансовій звітності суттєвих перекручень. Тому аудитор повинен отримати достатні аудиторські докази того, що облікові оцінки є обґрунтованими.

Аудит облікових оцінок здійснюють на всіх етапах аудиту. Це пояснюється тим, що оцінка є одним з тверджень управлінського персоналу, що відображено у фінансових звітах, які є головним об'єктом аудиту.

На етапі планування строків та обсягу аудиторських процедур аудитор повинен вивчити методи, використані керівництвом суб'єкта господарювання при розрахунку облікових оцінок. Ці методи мають бути відображені в обліковій політиці суб'єкта господарювання. У процесі аудиту облікових

оцінок аудитор має застосовувати один із таких підходів до перевірки (або їх комбінацію):

- 1) огляд і тестування процесу, який використовується управлінським персоналом для розрахунку облікової оцінки;
- 2) використання незалежної оцінки для порівняння з оцінкою, підготовленою управлінським персоналом;
- 3) огляд подальших подій, що підтверджують отримані оцінки.

1. Огляд і тестування процесу, який використовується управлінським персоналом для розрахунку облікової оцінки передбачає, як правило, здійснення таких процедур:

а) оцінка даних та розгляд припущень, на яких вона ґрунтується.

У процесі виконання цієї процедури аудитор:

- аналізує точність і повноту даних, що є підставою для розрахунку облікової оцінки. Інформація, використана в розрахунку не повинна суперечити даним бухгалтерського обліку.
- оцінює, наскільки правильно зібрані дані було проаналізовано керівництвом суб'єкта господарювання та використано для побудови припущень, що є підставою для розрахунку облікової оцінки.
- оцінює, чи має суб'єкт господарювання відповідну основу для найважливіших припущень, які використовуються при розрахунку облікової оцінки. За таку основу можуть бути прийнят державні чи галузеві статистичні дані (індекси зміни цін, рівені інфляції, відсоткові ставки тощо). При оцінці специфічних для цього суб'єкта показників розрахунку можуть ґрунтуватися на отриманих внутрішніх даних.
- оцінює припущення, на яких ґрунтується облікова оцінка; погляду відповідності до таких вимог:
- чи обґрунтовані вони з точки зору фактичних результатів попередніх періодів;
- чи відповідають вони припущенням, які використовують для отримання інших облікових оцінок;
- чи узгоджені вони з планами керівництва суб'єкта.

Аудитору потрібно звернути особливу увагу на показники розрахунків, які найбільш схильні до змін та (або) перекручень.

б) перевірка розрахунків, які виконують під час оцінки. Аудитор повинен перевірити процедури обчислення, що застосовує суб'єкт господарювання для визначення облікових оцінок. Методи, строки та обсяг аудиторської перевірки залежать від наступних чинників:

- складність розрахунків;
- аудиторська оцінка процедур і методів, які використовує суб'єкт господарювання для розрахунку облікових оцінок;
- суттєвість оцінки для фінансової звітності.

в) порівняння облікових оцінок, отриманих у попередні періоди, з фактичними показниками цих періодів. Дана процедура дає змогу:

- отримати доказ загальної надійності процедур з розрахунку облікових оцінок, які використовує суб'єкт;
- визначити кількість відхилень між фактичними показниками та їх попередніми обліковими оцінками, наявність коригувань та пояснень до них;
- визначити необхідність коригування формул для розрахунку облікових оцінок.

г) розгляд процедур затвердження управлінським персоналом облікових оцінок. Аудитор повинен перевірити, чи було затверджено керівництвом відповідного рівня і документально оформлено визначення облікових оцінок.

2) *Використання незалежної оцінки для порівняння з оцінкою, підготовленою управлінським персоналом.* Аудитор може самостійно здійснювати оцінку або отримати незалежну оцінку та порівняти її з обліковою оцінкою, підготовленою управлінським персоналом. Використовуючи незалежну оцінку, аудитор, як правило, має оцінити дані, розглянути припущення і провести тестування процедур розрахунку, які було використано для цієї оцінки.

3. *Огляд подальших подій, що підтверджують отримані оцінки* У разі застосування цього методу аудитор аналізує операції та події, що відбуваються після закінчення звітного періоду, проте до завершення аудиту. Проведення аудиторською організацією такого аналізу може зменшити або навіть виключити необхідність аналізу та перевірки процедур, які використані суб'єктом для розрахунку облікових оцінок, або використання незалежної оцінки.

Після виконання аудиторських процедур щодо перевірки облікових оцінок аудитор повинен зробити висновок про їх обґрунтованість.

Якщо є розбіжності між обліковою оцінкою, встановленою аудитором на основі наявних аудиторських доказів, та аналогічним показником, відображеним у фінансовій звітності, аудитор вирішує, чи є потреба вносити виправлення до звітності. Якщо аудитор вважає розбіжності суттєвими, йому слід запропонувати керівництву суб'єкта переглянути облікові оцінки та внести виправлення до фінансової звітності.

У разі відмови керівництва суб'єкта від такого перегляду розбіжність вважається викривленням фінансової звітності і розглядається разом з іншими викривленнями, виявленими в процесі аудиту фінансової звітності, при оцінці суттєвості їх впливу на фінансову звітність.

Аудитор повинен проаналізувати наявність загальної тенденції до завищення чи заниження окремих облікових оцінок, визнаних аудитором обґрунтованими. Наявність такої тенденції може призвести до того, що несуттєві розбіжності в сукупності можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність. У таких випадках аудитору слід оцінити сукупний вплив таких відхилень на фінансову звітність.

У зв'язку з тим, що аудит облікових оцінок охоплює широке коло об'єктів обліку, аудитор з метою зробити висновок про їх обґрунтованість, повинен дослідити:

- документи, складені підприємством, такі як головна книга, журнали-ордери, аналітичні відомості як за період, що перевіряється, так і за попередні звітні періоди та за період з дати балансу до дати аудиторського висновку, розпоряджувальні документи, які встановлюють особливості облікової політики підприємства; плани підприємства на майбутні роки; розрахунки, здійснені підприємством тощо;
- зовнішню інформацію - державні або галузеві статистичні дані, відомості про ринкову вартість товарів, та ін.

Аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів, що підтверджують аудиторську думку про обґрунтованість і правильність відображення у фінансовій звітності облікових оцінок, а також є доказом того, що аудиторську перевірку виконано згідно з МСА. Порядок документального оформлення результатів перевірки регламентовано МСА 230 "Документація з аудиторської перевірки". Деякі приклади документів, які аудитор складає в процесі аудиту облікових оцінок.

МСА 545 "Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації" використовують при аудиторській перевірці фінансової звітності у разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу іншого підприємства). Придбання відображають в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо придбання здійснюють шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язань, то вартість дорівнює справедливій вартості (на дату придбання) активів або зобов'язань, наданих покупцем. Придбані покупцем ідентифіковані активи та зобов'язання визначають окремо на дату придбання та відображають за їх справедливою вартістю. Справедлива вартість - вартість, за якою може бути здійснений облік аудиту або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними зацікавленими та незалежними сторонами.

Порядок обліку придбання та злиття підприємства, розкриття інформації про об'єднання підприємства, а також визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств".

Також МСА 545 "Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації" використовують при перевірці правильності придбання підприємством чистих активів підприємства, яке ліквідується, іншим підприємством (покупцем), а також в разі виникнення питання придбання контрольного пакету акцій (капіталу) іншого підприємства покупцем.

У разі застосування МСА 545 використовують такі процедури: інвентаризацію, контрольні заміри робіт, експертні оцінки, інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно -правове регулювання, групування й систематизацію недоліків, зустрічну звірку, взаємний контроль та ін.

Отже, висловлюючи висновок, чи зроблені оцінки за справедливою вартістю та розкрито інформацію у фінансових звітах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор повинен оцінити достатність та відповідність отриманих аудиторських доказів, а також те, що ці докази несуть переконання іншим доказам, отриманим та оціненим протягом аудиторської перевірки.

Аудитор оцінює інформацію та аудиторські докази, отримані протягом аудиторської перевірки оцінок за справедливою вартістю, з іншими аудиторськими доказами в контексті фінансових звітів, взятих в цілому. Він визначає, чи існує або має існувати залежність або кореляція між ставками відсотка, використаними для дисконтування попередньо оцінених майбутніх грошових потоків при визначенні справедливої вартості капітальних активів, та ставками відсотка на позики. Які бере суб'єкт господарювання у поточному періоді для придбання капітальних активів.

В кінцевому підсумку аудитор, надає модифікований аудиторський висновок. Якщо невизначеність є суттєвою, то залежно від рівня її суттєвості аудитор повинен висловити умовно-позитив думку чи відмовитися від висловлення думки.

10.8. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ТА ПОМИЛОК (МСА 240)

В умовах нестабільного законодавства, великої кількості різновидностей господарських операцій на підприємстві існує можливість відхилень у бухгалтерській звітності підприємства-клієнта. Обов'язки з попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок покладається на керівництво підприємства і здійснюється шляхом впровадження та безперервної роботи ефективних систем бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю.

Аудитори в ході перевірки зобов'язані виявити ту їх частину, в результаті якої перекручена звітність у цілому. Відхилення в бухгалтерській звітності можуть бути:

- суттєвими і несуттєвими;
- допущені навмисно і ненавмисно.

Суттєвими відхиленнями є відхилення інформації або її відсутність, що може впливати на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних фінансової звітності підприємства. Суттєвість залежить від розміру статті або помилки, що оцінена за певних обставин, відсутності або

перекручення змісту інформації. Поняття суттєвості в аудиті дозволяє не здійснювати аудитором суцільну перевірку підприємства або всієї його звітності з точністю до одиниць, в яких вона складена.

Під час планування та проведення процедур аудиту і звітування аудитор повинен оцінити ризик існування суттєвих перекручень у фінансовій звітності підприємства, які можуть бути результатом звичайних помилок або наслідком шахрайства.

Визначення понять та значення для аудитора помилок та шахрайства визначено МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів".

Помилка - це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань та невідповідне відображення записів в обліку.

Шахрайство - навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами та керівництвом підприємства. Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах.

Маніпуляція обліковою політикою - навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку і звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів - оформлення заздалегідь неправильних або сфальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Невідповідне відображення записів у облікових реєстрах -ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі або в оцінці, що відрізняється від прийнятих норм, тощо.

Незвичайні операції - угоди і господарські операції, платежі, які на думку аудитора, є зайвими, недоречними або надмірними за певних обставин.

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включаючи і відповідальність за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, але він не відповідає за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, що можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Аудитор матеріально відповідає (в межах

умов укладеного договору) за порушення, пов'язані з невідповідним виконанням ним своїх обов'язків, що стали причиною матеріальних збитків клієнта.

У разі виявлення фактів помилок та шахрайства аудитор повинен обов'язково повідомити про це керівництву підприємства, навіть якщо він лише припускає, що помилки чи факти шахрайства можуть існувати або ефект від них неістотний і не впливає на фінансову звітність підприємства.

В обов'язки аудитора не входить повідомлення про знайдені ним порушення ані фізичних, ані юридичних осіб, крім керівництва або власників підприємства. Сторонні користувачі фінансової звітності підприємства мають право вимагати інформацію про результати проведеного аудиту тільки від керівництва або власників підприємства.

Виявлені випадки фактів шахрайства та значних помилок мають бути доведеними. Якщо аудитор має сумніви щодо непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, аудитору необхідно порадитись з юристом щодо застосування відповідних законодавчих процедур.

Причиною неефективності аудиту у виявленні випадків шахрайства часто буває відсутність професійного скептицизму.

У процесі господарської діяльності суб'єктів господарювання можуть існувати певні умови та події, що збільшують ризик шахрайства і мають бути враховані аудитором під час перевірки. Такі умови та події можна поділити на кілька груп:

Цілісність або компетентність управлінського персоналу - це значне та довготривале недоукомплектування облікового персоналу, наявність недоліків в усуненні слабких сторін внутрішнього контролю та часті зміни в юридичному відділі або у відділі внутрішнього аудиту.

Наявність впливу зовнішніх факторів: криза відповідної галузі може призвести до ризику банкрутства підприємства; підприємство має внески в галузі, що переживають кризу; підприємство значною мірою залежить від одного замовника або невеликої групи замовників; скорочені строки складання фінансової звітності.

Незвичайні операції: наявність незвичайних угод, особливо наприкінці звітного періоду, що суттєво впливають на фінансові показники; наявність платежів за певні послуги (маркетингові, юридичні тощо), що не відповідають кількості та якості таких послуг, а також необхідності їх здійснення.

Проблеми одержання необхідних аудиторських доказів через: неадекватність записів та документального оформлення операцій, відсутність підтверджуючих документів та зміну документів; відхилення від облікових записів та даних підтверджень третьої сторони тощо.

Випадки шахрайства частіше стосуються ліквідних активів та засобів загальногосподарського призначення. Для визначення шахрайства аудитору необхідно:

- визначити мотиви шахрайства у клієнта;
- ознайомитись із персоналом, особливо з керівним, оцінити умови та порядок оплати його праці, наявність засобів (дорогих автомобілів, приміських котеджів тощо), вартість яких не відповідає одержаним доходам працівника;
- встановити наявність умов, що можуть сприяти можливості здійснення випадків шахрайства;
- виявити ознаки шахрайства шляхом виконання аналітичних процедур;
- провести суцільну та вибіркочу перевірку об'єктів із найбільшим ризиком невиявлення порушень.

Існують певні ознаки, що свідчать про можливість здійснення шахрайства на підприємстві. Основними з них є:

- наявність несанкціонованих операцій;
- відсутність первинних документів, облікових реєстрів, договірної документації тощо;
- необгрунтоване коливання цін за один і той самий звітний період;
- наявність надмірних повернень реалізованих товарів, анульованих (недійсних) продажів, безнадійних боргів та встановлення необгрунтованих фактів нестач запасів;
- агресивна реакція керівництва на проведення аудиторської перевірки;
- наявність значних матеріальних винагороджень, що пов'язані з досягненням запланованого рівня прибутку або продажу;
- керівництво підприємства та інші співробітники уникають запитань і не хочуть (не можуть) надати документи, що їх вимагає аудитор для перевірки;
- зосередження влади в руках одного або невеликої групи менеджерів. Шахрайство, в контексті проведення аудиту, означає шахрайські дії,

що призводять до викривлення фінансової звітності. З ним пов'язано два види викривлень:

- викривлення, що виникають у результаті шахрайства при складанні фінансової звітності. Як правило, здійснюється керівництвом підприємства;
- викривлення в результаті незаконного привласнення або використання активів. Як правило, здійснюється працівниками підприємства поза інтересами компанії.

Розглядаючи та аналізуючи факти шахрайства на підприємстві, можна прослідкувати взаємопов'язаний трикутник здійснення та обгрунтування шахрайства.

1. Необхідність або тиск зовнішніх обставин:

- фінансовий тиск (жадібність, життя не за доходами, великі борги, відсутність коштів на рахунку, значні фінансові витрати, непередбачена потреба в коштах);
- тиск вад та згубних звичок;

- тиск, пов'язаний з роботою;
- інші види тиску зовнішніх обставин. 2. Можливість:
- відсутній або недостатній вплив контролю;
- неможливість або неспроможність оцінити якість роботи;
- відсутність виробничої дисципліни;
- байдужість керівництва до того, що відбувається;
- відсутність аудиторських перевірок. 3. Виправдовуючі мотиви працівника:
- впевненість, про борг фірми перед ним;
- думка, про тимчасову позичку коштів, з її наступним поверненням; - від цього гірше нікому не стане;
- це спрямовано на благородні цілі;
- чимось потрібно жертвувати - або репутацією, або собою.

У практиці аудиту не існує поняття «незначне шахрайство», це просто шахрайство, що не доведене до кінця. Шахрайство, раз здійснене, буде здійснюватися і надалі, його розміри будуть зростати, доки воно не буде виявлено і призупинено.

У західних країнах існують «золоті правила» аудиторів щодо виявлення шахрайства:

1. Намагатись з'ясувати причину відхилень.
2. Не слід питанню довіри до людей розглядати тільки в залежності від їхнього становища в суспільстві.
3. Не припускатися думки, що шахрайство неможливе на цьому підприємстві.
4. Відчувати особисту відповідальність за виявлення шахрайства.
5. При виявленні потенційних проблем посилити контроль з метою зниження ризику.
6. Знати ситуації, що супроводжуються значним ризиком шахрайства, та їх ознаки.

10.9. ВРАХУВАННЯ ЗАКОНІВ ТА ІНФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ (МСА 250, 260)

Метою МСА 250 "Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів" є встановлення ртандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора для врахування й дотримання законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів.

Плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти.

Проте не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки такої невідповідності законодавчим і нормативним актам. Виявлення невідповідності незалежно від суттєвості, ставить під сумнів порядність управлінського персоналу і працівників та потребує аналізу можливого впливу на інші аспекти аудиторської перевірки.

Термін "невідповідність" у даному МСА означає бездіяльність або такі дії (навмисні і ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, що його перевіряють, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. До таких дій відносяться:

- операції, здійснені самим суб'єктом господарювання, а також від його імені або за його дорученням,
- операції, здійснені управлінським персоналом чи працівниками суб'єкта господарювання.

За таких умов термін "невідповідність" не включає порушення норм особистої поведінки (не пов'язаної з комерційною діяльністю суб'єкта господарювання) з боку управлінського персоналу чи працівників суб'єкта господарювання.

Визначення того, чи є певна дія порушенням законодавства, стосується юриспруденції і, як правило, виходить за межі професійної компетенції аудитора. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання й галузі можуть дозволити йому зробити припущення, що окремі дії, які привернули його увагу, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам. Визначення того, чи окрема дія не відповідає законам та нормативним актам, як правило ґрунтується на консультації аудитора у досвідченого і кваліфікованого юриста, однак остаточне рішення може ухвалити тільки суд.

Закони та нормативні акти значно різняться своїм впливом на фінансові звіти. Деякі з них визначають форму, зміст фінансових звітів суб'єктів господарювання або суми, що підлягають обліку, або інформацію, підлягає розкриттю у фінансових звітах. Інші закони та нормативні акти є обов'язковими для дотримання управлінським персоналом, оскільки встановлюють положення, згідно з якими суб'єкт повинен вести бухгалтерський облік.

Невідповідність законам і нормативним актам може мати такі фінансові наслідки для суб'єкта господарювання, у вигляді штрафів, судових процесів тощо. У цілому, чим слабкіший зв'язок невідповідності з подіями й операціями, що їх, як правило, відображають у фінансових звітах, тим менша ймовірність того, що аудитор довідається про факт невідповідності або виявить його.

Цей МСА застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів, але не застосовується до інших завдань, у межах яких аудитор повинен спеціально перевірити відповідність визначеним законам і нормативним актам та підготувати окремий висновок.

Управлінський персонал несе відповідальність за здійснення діяльності суб'єкта господарювання згідно із законами та нормативними актами. На управлінський персонал покладена також відповідальність за запобігання фактам невідповідності законодавству і за виявлення таких фактів.

Для виконання обов'язків управлінському персоналові із запобігання фактам невідповідності необхідно проводити:

- моніторинг змін законодавчих вимог і забезпечення відповідності операційних процедур цим вимогам;
- запровадження і перевірку функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробку Кодексу Поведінки, ознайомлення з ним персоналу та здійснювати контроль його дотримання;
- забезпечення наявності у працівників належної кваліфікації та розуміння ними Кодексу Поведінки;
- моніторинг дотримання Кодексу Поведінки й застосування дисциплінарних заходів до працівників, які його не дотримуються;
- залучення юридичних консультантів для моніторингу змін законодавчих вимог;
- ведення реєстру основних законів, що їх повинні дотримуватися суб'єкти господарювання в межах своєї галузі, а також реєстру скарг.

Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству. Проте проведення щорічної аудиторської перевірки може мати стримуючий ефект. При аудиторській перевірці є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення у фінансових звітах не будуть виявлені, незважаючи на належне планування аудиторської перевірки і її проведення згідно з МСА. Проте ряд чинників збільшують ризик суттєвого викривлення в результаті невідповідності законам і нормативним, зокрема:

- наявність багатьох законів і нормативних актів, що стосуються головним чином поточної діяльності суб'єкта господарювання, і, як правило, не справляють суттєвого впливу на фінансові звіти та не охоплюються інформаційними системами суб'єкта господарювання» що стосуються фінансової звітності;
- на ефективність аудиторських процедур впливають обмеження, властиві внутрішньому контролю, а також застосування тестування;
- невідповідність законодавству може включати дії, спрямовані на приховування, або навмисне викривлені інформації, наданої аудитору.

Конкретні законодавчі вимоги можуть передбачати, щоб разом з аудиторським висновком у процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитор надавав окремий звіт про відповідність діяльності суб'єкта господарювання окремим положенням законів або нормативних актів. За

таких обставин аудитор повинен планувати проведення тестування стосовно відповідності цим положенням законів і нормативних актів.

Щоб спланувати аудиторську перевірку, аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання й галузі, а також отримати загальне уявлення про відповідність діяльності суб'єкта господарювання цим вимогам.

Одержуючи загальне розуміння, аудиторіві варто, зокрема, визнати, що деякі закони і нормативні акти можуть викликати виникнення ділових ризиків, які будуть суттєво впливати на діяльність суб'єкта господарювання, тобто невідповідність певним законам і нормативним актам може стати причиною припинення діяльності суб'єкта господарювання або поставити під сумнів можливість дотримання ним принципу безперервності діяльності.

Щоб одержати загальне розуміння законів і нормативних актів аудитору, як правило, потрібно:

1. Використовувати наявну інформацію про галузь бізнес суб'єкта господарювання, регуляторні та інші зовнішні фактори;
2. Надіслати запит до управлінського персоналу щодо політики і процедур суб'єкта господарювання стосовно відповідності законам та нормативним актам;
3. Надіслати запит до управлінського персоналу щодо законів чи нормативних актів, які можуть, мати значний вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
4. Обговорити з управлінським персоналом політику або процедури, прийняті для виявлення, оцінювання й відображення в обліку судових позовів і оцінок; та обговорити законодавчі та нормативні вимоги з аудиторами дочірніх підприємств в інших країнах (наприклад, якщо дочірнє підприємство повинне дотримуватись положення про цінні папери, що застосовується до материнської компанії).

Одержавши загальне розуміння, аудитор повинен виконати подальші аудиторські процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, які варто розглянути, складаючи фінансові звіти, а саме:

- надіслати запит до управлінського персоналу щодо того, чи відповідає діяльність суб'єкта господарювання таким законам і нормативним актам;
- перевірити листування з відповідними регулювальними органами й органами, що надають ліцензії;
- одержати достатні й належні аудиторські докази відповідності тим законам і нормативним актам, що їх визнав аудитор за такі, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються у фінансових звітах.

Аудиторіві слід мати достатнє розуміння цих законів і нормативних актів для того, щоб ураховувати їх під час аудиторської перевірки тверджень,

які стосуються визначення сум, що підлягають відображенню в обліку, та інформації, що розкривається у фінансовій звітності. При цьому він перевіряє виявленні факти невідповідності законодавству, а саме:

1. Розслідування, що проводиться державними органами або факт сплати штрафів чи пені.
2. Оплата послуг, не визначених в договорах, або надання позик консультантам, зв'язаним сторонам, працівникам або державним службовцям.
3. Комісійна винагорода або винагорода посередникові, розмір якої перевищує звичайну плату, встановлену на цьому суб'єкті господарювання чи в цій галузі, чи для фактично отриманих послуг.
4. Придбання товарів (послуг) за цінами значно вищими або нижчими ринкових.
5. Незвичайні готівкові платежі, покупки, що оплачені за допомогою касових чеків на пред'явника, або перекази коштів на номерні банківські рахунки.
6. Незвичні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах, що надають значні податкові пільги.
7. Перерахування платежів за товари чи надані послуги не в ту країну, з якої надійшли товари або послуги.
8. Перерахування платежів без належного оформлення документації, пов'язаної з валютним контролем.
9. Існування такої інформаційної системи, яка внаслідок своєї структури або з інших причин не може бути використана для адекватної наскрізної аудиторської перевірки або отримання достатніх доказів.
10. Несанкціоновані операції або невірно проведені операції.
11. Повідомлення в засобах масової інформації.

Аудитор повинен у найкоротший строк повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони належним чином поінформовані про факти невідповідності, які привернули увагу аудитора. Проте аудитор може цього не робити за відсутності наслідків або в несуттєвих випадках і може заздалегідь обговорити характер питань, про які він повідомлятиме.

Якщо, на думку аудитора, невідповідність діяльності законодавству суттєво впливає на фінансові звіти й не була належним чином відображена у них, йому слід висловити умовно-позитивну негативну думку.

Якщо суб'єкт господарювання перешкоджає аудиторів одержати достатні та відповідні аудиторські докази, які підтверджують, що факти невідповідності законодавству, які можуть бути суттєвими для фінансових звітів, мали місце (або могли мати місце), аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки про фінансові звіти на підставі обмеження обсягу аудиторської перевірки.

Якщо аудитор не може визначити, чи мав місце факт невідповідності, через обмеження, зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання, йому слід розглянути питання про вплив на аудиторський висновок.

Тому аудитор може прийняти рішення відмовитися від проведення аудиторської перевірки, якщо суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів для усунення тих недоліків, усунення яких аудитор вважає потрібним за даних обставин, навіть якщо невідповідність не має суттєвого впливу на фінансові звіти. До числа факторів, які можуть вплинути на думку аудитора, входить підозра у причетності найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання до виникнення такої невідповідності, що може поставити під сумнів достовірність пояснень управлінського персоналу, а також призвести до відмови аудитора від продовження співпраці з цим суб'єктом господарювання.

- Питання аудиту фінансової звітності та інформування управлінського персоналу розкрито і у МСА 260. Метою МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу" є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо повідомлення інформації з питань аудиту, що виникають під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів, найвищому управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

У цьому МСА термін "управління" описує роль осіб, яким довірено нагляд, контроль і управління суб'єктом господарювання. Найвищий управлінський персонал, як правило, відповідає за забезпечення досягнення суб'єктом господарювання його цілей, складання фінансових звітів і звітування зацікавленим сторонам. Управлінський персонал входить до складу найвищого управлінського персоналу лише в тих випадках, коли він виконує відповідні функції.

Цей МСА під "інформацією з питань аудиту, яка має значення для управління" має на увазі інформацію, яку виявлено в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів і яка, на думку аудитора, є важливою і стосується найвищого управлінського персоналу, при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації. Інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, включає лише ту інформацію, яка привернула увагу аудитора в результаті проведення аудиторської перевірки. Аудитор не зобов'язаний в процесі аудиторської перевірки, що проводиться відповідно до МСА, розробляти процедури спеціально з метою виявити інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління.

Аудитору слід встановити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління.

Така різноманітність ускладнює встановлення універсальних критеріїв визначення найвищого управлінського персоналу та осіб, яким аудитор

повідомляє інформацію з питань аудиту, що має значення для управління. Аудитор застосовує судження для визначення осіб, яким треба, повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління, беручи до уваги управлінську структуру суб'єкта господарювання, обставини завдання та відповідні закони. Аудитор урахує також юридичні обов'язки цих осіб.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, або не можна чітко визначити найвищий управлінський персонал через обставини завдання або законодавство, то аудитор узгоджує з суб'єктом господарювання, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту.

Такою інформацією, що має значення для найвищого управлінського персоналу є:

- загальний підхід до аудиторської перевірки та її обсяг, у тому числі будь-які очікувані обмеження обсягу аудиторської перевірки аудиту або будь-які додаткові вимоги;
- вибір або зміна важливої політики і методів бухгалтерського обліку, які мають (або можуть мати) суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;
- можливий вплив на фінансові звіти будь-яких суттєвих ризиків (наприклад, поточні розгляди судових справ), які слід розкривати у фінансових звітах;
- аудиторські коригування, як зафіксовані, так і не зафіксовані суб'єктом господарювання, які спричиняють або можуть спричинити суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;
- суттєва невизначеність, що стосується подій або обставин, що можуть викликати суттєві сумніви щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності ;незгода з управлінським персоналом з приводу таких питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути суттєвими
- суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю;
- інформація щодо чесності управлінського персоналу;
- випадки шахрайства за участю управлінського персоналу;
- будь-яка інша інформація, зумовлена умовами завдання з аудиторської перевірки.

Аудитор повинен вчасно повідомляти інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління. Це дає можливість особам, які відповідають за управління, вжити відповідних заходів. При чому аудитор може повідомляти інформацію найвищому управлінському персоналу усно або письмово. На рішення аудитора про те, повідомляти інформацію усно чи письмово, впливають такі фактори:

- розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка;

- характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління;
- домовленості щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління;
- обсяг постійних контактів та контакти, що їх підтримує аудитор з найвищим управлінським персоналом.

Якщо аудитор вважає, що необхідно додати пояснювальний параграф до аудиторського висновку щодо фінансових звітів (як це описано в МСД 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення"), то обмін інформацією між аудитором і найвищим управлінським персоналом не може розглядатися як належна заміна пояснювальних параграфів.

Аудитор розглядає, чи може повідомлена раніше інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, вплинути на фінансові звіти поточного року. Аудитор розглядає, чи має ця інформація, як і раніше, значення для управління, і чи треба знову повідомляти про неї найвищий управлінський персонал.

10.10. ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ (МСА 600, 610, 620)

Під час проведення аудиту, враховуючи обсяг перевірки, термін, основні завдання та специфіку перевірки, основний аудитор може використовувати результати роботи інших фахівців: іншого аудитора, внутрішнього аудитора та експертів.

Необхідні поняття й рекомендації щодо використання в роботі аудиторів компонентів (підрозділів, філій і ін.) приводяться у МСА 600 "Використання роботи іншого аудитора".

Головний (основний) аудитор - це аудитор, відповідальний за підготовку висновку по фінансовій звітності суб'єкта у випадку, коли така звітність включає інформацію з компонентів, що перевіряється іншим аудитором.

Інший аудитор - це особа, що перевіряє фінансову інформацію, представлену компонентами й включену у фінансову звітність суб'єкта. Цей аудитор відповідає за підготовку висновку за фінансовою інформацією компонента, включеної у звітність, що перевіряється головним аудитором. Він є неосновним аудитором, котрий несе відповідальність за зміст фінансової інформації, яка включена у поточну фінансову звітність підприємства, що її перевіряє.

Якщо основний аудитор використовує результати роботи іншого аудитора, основному аудиторіві потрібно визначити, яким чином результати роботи іншого аудитора впливають на результати аудиторської перевірки в цілому.

Експерт - фізична особа або підприємство, що володіє спеціальними знаннями, має освіту і досвід у галузі діяльності, яка відрізняється від аудиторської і бухгалтерської.

До питань компетенції основного аудитора відносять такі питання:

- суттєвість конкретних позицій частини фінансової звітності підприємства, яка перевіряється основним аудитором;
- рівень поінформованості основного аудитора про стан справ у підрозділах підприємства;
- рівень ризику існування суттєвих перекручень фінансової звітності структурних підрозділів підприємства, що перевіряється іншим аудитором;
- питання про проведення основним аудитором додаткових процедур, які передбачаються цим нормативом, стосовно підрозділів підприємства, які перевіряються іншим аудитором, у випадку, коли більшу частину роботи виконує основний аудитор.

Якщо основний аудитор має намір використовувати результати роботи іншого аудитора, йому необхідно оцінити професійну компетенцію іншого аудитора з питань, які стосуються виконання ним конкретного завдання. Одним із джерел інформації для такої оцінки може бути інформація про просте членство або об'єднання зусиль чи спільну діяльність з іншою, відомою основному аудиторю, фірмою.

Головний аудитор може обговорити з іншим аудитором застосовувані обома сторонами процедури й ознайомитися з його робочими документами. Без цих дій можна обійтися, якщо в головного аудитора будуть докази того, що інший аудитор у своїй роботі дотримується прийнятної політики й процедур контролю якості роботи.

Основному аудиторю необхідно провести ряд заходів для отримання достатніх аудиторських доказів того, що результати роботи іншого аудитора відповідають меті аудиту та поставленим перед ним завданням.

Основному аудиторю слід проінформувати іншого аудитора про: наявні вимоги до незалежності стосовно підприємства й підрозділу та до складання фінансових звітів; існуючі вимоги та правила ведення бухгалтерського обліку; використання результатів роботи і звіту іншого аудитора і проведення відповідних процедур з координації їх дій на початковому етапі планування аудиту; питання, які вимагають найбільшої уваги з боку іншого аудитора, процедури щодо визначення внутрішніх операцій підприємства, які можливо треба буде розглядати окремо, а також про час завершення аудиторської перевірки; вимоги до аудиту і правила складання звіту підприємства, а також конкретні національні нормативи, що регламентують складання аудиторського висновку і звіту. Отже, головний аудитор має проінформувати іншого аудитора:

- про вимогу незалежності відносно суб'єкта і компонента;
- про вимоги обліку, аудиту й звітності;

- про використання результатів його роботи й координації їхньої спільної діяльності на початковому етапі аудиту.

Тз приводу перших двох вимог необхідно одержати від іншого аудитора письмові заяви, що підтверджують їхнє дотримання.

У робочій документації основному аудитору необхідно відобразити перевірки підрозділів, фінансова інформація яких перевірялася іншими аудиторами, вплив фінансової інформації підрозділів на зведену фінансову звітність підприємства в цілому, відобразити повну назву інших аудиторів (аудиторських фірм) і навести всі висновки про ті компоненти фінансової інформації, які не є суттєвими. Крім цього, основному аудитору необхідно документально оформити всі проведені процедури і зроблені висновки по них. Наприклад, необхідно визначити перелік робочих документів іншого аудитора, що будуть перевірятися основним аудитором, і документально оформити результати співбесід з іншим аудитором.

У разі, якщо результати роботи іншого аудитора не можуть бути використані при складанні аудиторського висновку, і основний аудитор не може провести необхідну кількість додаткових процедур відносно фінансової інформації про діяльність підрозділу, що перевірявся іншим аудитором, основному аудитору необхідно скласти аудиторський висновок, в якому висловлюється фундаментальна невпевненість, або офіційно відмовитися від надання аудиторського висновку з причини значних обмежень аудиту.

Основний аудитор може використати результати роботи внутрішнього аудитора. Але він повинен оцінити і перевірити його діяльність, щоб підтвердити відповідність роботи внутрішнього аудитора завданням зовнішнього аудиту підприємства.

Головна мета внутрішнього аудитора - визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві перекручення.

Аналіз роботи внутрішнього аудитора передбачає розгляд відповідності обсягів та планів роботи, програм перевірки меті зовнішнього аудиту, а також попередню оцінку того, чи залишиться без змін попереднє уявлення зовнішнього аудитора про діяльність служби внутрішнього аудиту. Така оцінка може включати такі пункти:

- внутрішній аудит проводиться особами, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвід і компетенцію, а робота їхніх помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється;
- внутрішніми аудиторами отримані необхідні аудиторські докази для формування на достатній підставі аудиторських висновків;
- виходячи з конкретних обставин, внутрішні аудитори зробили адекватні висновки;
- кожен звіт реально висвітлює результати фактично виконаних робіт;
- кожен незвичайні питання або винятки з правил розкриті внутрішнім аудитором і належним чином вирішені.

Зовнішній аудитор повинен документально оформити результати тестування та дати свою оцінку діяльності служби внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит - організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й перевірка інформаційних систем підприємства. Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта й вимог його керівництва й (або) власників. Внутрішній аудит - невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути й незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

Потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв'язку з тим, що вище керівництво не займається повсякденним контролем діяльності організації й нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит подає інформацію про цю діяльність і підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний головним чином для запобігання втрат ресурсів і здійснення необхідних змін усередині підприємства.

Як правило, до функцій внутрішнього аудиту належать:

- перевірка систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, їх моніторинг і розробка рекомендацій з поліпшення цих систем;
- перевірка, бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів та способів, що використовуються для ідентифікації, оцінки, класифікації такої інформації й складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності, включаючи детальні перевірки операцій, залишків по бухгалтерських рахунках;
перевірка дотримання законів і інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва й (або) власників;
- перевірка діяльності різних ланок управління;
- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних перевірок у філіях, структурних підрозділах економічного суб'єкта;
- перевірка наявності, стану й забезпечення збереження майна економічного суб'єкта;
- робота над спеціальними проектами й контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;
- оцінка використовуваного економічним суб'єктом програмного забезпечення;

- спеціальні розслідування окремих випадків, наприклад підозр у зловживаннях;
- розробка й подання пропозицій по усуненню виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління. Відповідальність за виконання своїх обов'язків внутрішній аудитор

несе тільки перед власниками й (або) керівництвом підприємства.

Внутрішній і зовнішній аудит багато в чому доповнюють один одного. Багато функцій внутрішніх аудиторів можуть бути виконані запрошеними незалежними аудиторами; при рішенні багатьох завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати однакові методи - різниця полягає лише в ступені точності й детальності застосування цих методів (табл. 10.5).

Таблиця 10.5. Таблиця відмінностей між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Елементи	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Коло питань	Визначається керівництвом підприємства, де працює внутрішній аудитор, або відповідно до плану	Передбачено законом або на прохання підприємства-замовника
Об'єкт перевірки	Визначається керівництвом підприємства, де працює аудитор. Переважають питання аудиту збереження майна і недопущення збитків	Домінує аудит стану бухгалтерського обліку і звітності
Методи	Тести перевірок майже однакові. Різниця в детальності перевірок	
Звітність	Перед керівництвом підприємства або перед аудиторським відділом	Перед керівництвом аудиторської фірми і підприємства-замовника

Під час проведення аудиторської перевірки аудитор разом із клієнтом або без нього може отримати аудиторські докази щодо фінансової звітності підприємства, зроблені у формі висновків та оцінок шляхом використання роботи та звітів експертів, як безпосередніх співробітників аудиторської фірми, так і експертів інших підприємств.

Експерт може надати аудитору докази з таких основних питань:

- оцінка конкретної позиції активів, наприклад, вартості землі або будівель, незавершеного будівництва, вартості споруд і машин; картин живопису та скульптури;
- визначення кількості та фізичної вартості активів, кількості або складу сировини, палива, корисних копалин, що знаходяться на зберіганні в цистернах, камбузах, сховищах;

- визначення реальної залишкової вартості обладнання та машин; визначення ринкової вартості спеціальних технологій та методологій виробництва;
- визначення обсягу виконаних робіт (незавершене будівництво) або оцінка вартості роботи, що буде виконана за контрактом;
- юридичний висновок стосовно відповідності вимогам українського законодавства окремих положень укладених договорів.

Під час залучення до роботи експерта аудитор повинен оцінити його професійну компетентність та об'єктивність.

Експерту необхідно мати: відповідну кваліфікацію, що підтверджується атестатом, дипломом, посвідченням; документ, що підтверджує право займатися відповідним видом діяльності (сертифікат, ліцензія на право займатися такою діяльністю); достатній досвід і професійну репутацію.

Об'єктивність експерта стосовно підприємства, що буде перевірятися, пов'язана з його незалежністю від цього підприємства. Існує ймовірність того, що незалежність експерта буде порушуватися з причини того, що він:

- а) працює на підприємстві, яке перевіряється;
- б) має якусь матеріальну залежність від підприємства, тобто володіє цінними паперами підприємства, що можуть принести йому дивіденди.

Тести:

1. Концепція "обґрунтованої впевненості" визнає існування ризику:

- а) аудиторського;
- б) невиявлення;
- в) викривлення;
- г) суттєвого викривлення.

2. Ризик суттєвого викривлення - це ризик того, що:

- а) фінансова звітність суттєво викривлена до перевірки і аудитор цього не знайде;
- б) фінансова звітність суттєво викривлена перед перевіркою внутрішнього контролю;
- в) суттєві викривлення не виявляються системою внутрішнього контролю;
- г) суттєві викривлення не можна виправити.

3. Ймовірність того, що будуть швидше викривлені складні обчислення,

- а) властивий ризик;
- б) ризик контролю;
- в) ризик невиявлення;
- г) зовсім і не ризик в аудиті.

4. Ризик невиявлення зв'язаний з:
- а) характером, часом та обсягом аудиторських процедур;
 - б) предметом перевірки;
 - в) рівнем суттєвості;
 - г) терміном періоду, що перевіряється.
5. Для отримання розуміння середовища суб'єкта господарювання необхідно здійснити:
- а) спостереження та перевірки;
 - б) повторні підрахунки;
 - в) вибірку;
 - г) підтвердження.
6. Розуміння характеру суб'єкта господарювання дозволяє аудитору зрозуміти:
- а) класи операцій та сальдо рахунків бухгалтерського обліку;
 - б) критерій суттєвості;
 - в) предмет ризиків;
 - г) розмір відповідальності аудитора.
7. Розуміння облікової політики замовника дає аудиторові можливість:
- а) розуміння методів обліку;
 - б) визначення ризику суттєвих викривлень;
 - в) визначення аудиторського ризику;
 - г) розуміння процедур, які будуть застосовуватися.
8. Ризик бізнесу може мати безпосередні наслідки для ризику викривлення, якщо йдеться про:
- а) розкриття інформації на рівні тверджень;
 - б) подачу фінансової звітності до державних регуляторних органів;
 - в) оприлюднення фінансової звітності у ЗМІ;
 - г) суттєві за розміром інвестиції у нерухомості.
9. Розуміння показників результатів діяльності замовника дозволяє аудитору:
- а) визнати наявність тиску на управлінській персонал (ризик суттєвих викривлень);
 - б) визначити межу суттєвості;
 - в) розрахувати ризик невиявлення;
 - г) обрати конкретні аудиторські процедури.

10. До складових внутрішнього контролю не відносять:
- а) бізнес-середовище замовника;
 - б) моніторинг заходів контролю;
 - в) процедури контролю;
 - г) оцінки ризиків господарювання.
11. На думку аудитора щодо доречності заходів контролю не впливають чинники:
- а) аудиторський ризик;
 - б) розмір суб'єкта господарювання;
 - в) правове поле підприємництва;
 - г) характер бізнесу.
12. На обмеження внутрішнього контролю не впливають:
- а) людський фактор у системі управління;
 - б) людській фактор у системі внутрішнього контролю;
 - в) стан інформаційних систем;
 - г) філософія управління.
13. До філософії та стилю управління не відносять:
- а) підходи до найму персоналу;
 - б) підходи до прийняття ризиків бізнесу;
 - в) ставлення щодо дій персоналу;
 - г) ставлення до бухгалтерського обліку.
14. На ефективність структури, виконання та моніторинг заходів внутрішнього контролю не впливають:
- а) матеріальне стимулювання персоналу;
 - б) чесність персоналу;
 - в) етика поведінки персоналу;
 - г) дисципліна виконання.
15. До процедур розуміння аудитором інформаційних систем не відносяться:
- а) структура нормативно-довідкової бази;
 - б) програмне забезпечення задач бухгалтерського обліку;
 - в) процедури вводу-виводу даних;
 - г) класи операцій, які є суттєвими для фінансових звітів.
16. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність не включає відповідальність за:
- а) точність та достовірність даних звітності;
 - б) впровадження системи внутрішнього контролю;

- в) розробку облікових оцінок;
 - г) вибір та застосування облікової політики.
17. Документування плану аудиту включає:
- а) опис процедур оцінки ризиків;
 - б) перелік виконавців завдання;
 - в) визначення часу виконання завдання;
 - г) розрахунок масштабу вибірки.
18. Визначте вірне твердження:
- а) якщо ризик контролю низький, то аудитор може зменшити обсяг вибірки;
 - б) ризик контролю може бути зменшено в результаті аудиторської перевірки;
 - в) ризик бізнесу не змінюється в залежності від виду діяльності компанії;
 - г) якщо ризик бізнесу та ризик контролю високі, то і високий ризик невиявлення.
19. Визначте вірне твердження:
- а) ризик контролю зменшується при наявності служби внутрішнього контролю;
 - б) рівень аудиторського ризику визначає рівень ризику бізнесу;
 - в) якщо ризик бізнесу високий, то аудитор не може зменшити обсяг вибірки;
 - г) властивий ризик залежить від рівня аудиторського ризику.
20. Чим вище ризик бізнесу, тим ризик невиявлення:
- а) нижче;
 - б) вище;
 - в) вище опосередковано через інші види ризику;
 - г) залежність відсутня.
21. До факторів, що визначають характер суб'єкта господарювання не відносять:
- а) існування мети діяльності;
 - б) ключових клієнтів;
 - в) фіскальну політику;
 - г) продукти, послуги та ринки.
22. При оцінці результатів фінансової діяльності, відображених у звітності, аудитор повинен дослідити:
- а) застосування прогнозів, бюджетів та аналіз відхилень;
 - б) облік справедливої вартості;

- в) принципи обліку та їх відповідність галузевій практиці;
 - г) подальші події або зміни у галузі.
23. Одним з критеріїв завдання з надання впевненості є:
- а) надання висновку;
 - б) узгодженість процедур;
 - в) відсутність аудиторської впевненості;
 - г) відповідальність за якість наданих аудиторських послуг.
24. Оцінка ризиків суттєвого викривлення за МСА залежить від:
- а) розуміння аудитором середовища контролю;
 - б) вибору аудиторських процедур;
 - в) ступеня контролю якості в ході перевірки;
 - г) прогнозування виду аудиторського висновку.
25. Визнаючи, які аудиторські процедури слід виконати, аудитор не розглядає в якості підстав для оцінки ризику суттєвого викривлення рівень:
- а) договірного забезпечення операцій;
 - б) класу операцій;
 - в) сальдо на рахунках бухгалтерського обліку;
 - г) розкриття інформації.
26. Обсяг робочих документів аудитора залежить від:
- а) професійного судження аудитора;
 - б) складності об'єкта перевірки;
 - в) мети завдання;
 - г) виду обраного аудиторського висновку.
27. Аудитор, перевіряючи роботу інформаційної системи замовника, повинен отримати докази щодо:
- а) точності та повноти створеної інформації;
 - б) доречності даних, які видаються системою;
 - в) відповідності даних програмному забезпеченню;
 - г) захищеності даних від несанкціонованого доступу.
28. До процедур отримання доказів ефективності контролю у замовника не відносять:
- а) аналіз процедур прийняття бюджетів;
 - б) запити персоналу про використання бюджетів;
 - в) аналіз звітів про використання бюджетів;
 - г) аналіз записів по валових витратах у податковому обліку.

29. Тривалість періодів часу між повторним виконанням тестів контролю не може перевищувати:

- а) два роки;
- б) один рік;
- в) півроку;
- г) квартал.

30. Вкажіть правильне визначення. Процедури по суті - це:

- а) перевірка тверджень класу операцій;
- б) перевірка первинних облікових документів;
- в) перевірка облікової політики;
- г) пошук суттєвої помилки або обману.

31. Визначте вірне твердження. Перевіряючи фінансові звіти на кінець періоду, аудитор визначає, чи узгоджуються вони з:

- а) первинними обліковими записами;
- б) регістрами синтетичного обліку;
- в) податковою звітністю;
- г) пояснюваннями керівництва (додатки до звітності).

32. Аудитор, розглядаючи, чи виконувати процедури по суті на проміжну дату, враховує наступні чинники:

- а) характер сальдо на рахунках бухгалтерського обліку та пов'язані з ними твердження;
- б) розмір аудиторського ризику;
- в) розмір періоду, що перевіряється;
- г) результати перевірок попереднього періоду.

33. Вкажіть правильне визначення. Оцінка - це:

- а) операція або подія відображені за належною сумою, а їх результати віднесено до відповідного періоду;
- б) актив або зобов'язання, показані у обліку за балансовою вартістю;
- в) облік активів за реальною ринковою вартістю;
- г) операції або події відображено у обліку виключно за справедливою вартістю.

34. До тверджень звітності не відносять:

- а) точність;
- б) подання та розкриття;
- в) наявність;
- г) оцінка вартості.

35. Вкажіть правильне визначення. Наявність - це:
- а) належність до суб'єкта господарювання;
 - б) існування у часі та просторі;
 - в) форма твердження "повнота";
 - г) відповідність даних звітності даним інвентаризацій.
36. Аудиторська процедура "підтвердження" - це:
- а) відповідь на запит;
 - б) звернення за інформацією до обізнаних осіб;
 - в) збіг даних синтетичного та аналітичного обліку;
 - г) відповідність суті господарського факту кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.
37. Аудитором отримано чотири групи даних, що певним чином доводять вірність облікових показників. Визначте найменшу ступінь доказовості наведених даних:
- а) інвентаризаційний опис обсягів незавершеного виробництва, отримані при проведенні інвентаризації;
 - б) первинні документи по руху продукції з виробництва на склад готової продукції;
 - в) записи у журналах-ордерах по рахунку 23 "Виробництво" та 26 "Готова продукція";
 - г) результати контрольної перевірки запасів готової продукції під наглядом аудитора.
38. Вкажіть правильний вираз:
- а) чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;
 - б) чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторських ризик;
 - в) рівень суттєвості дорівнює рівню аудиторського ризику;
 - г) між суттєвістю та аудиторським ризиком зв'язок відсутній.
39. Аудитор повинен оцінювати суттєвість:
- а) визначаючи характер та обсяг аудиторських процедур;
 - б) оцінюючи потенційну професійну відповідальність;
 - в) оцінюючи ризик невиявлення;
 - г) визначаючи потенційну можливість обману або помилки.
40. Суттєві ризики за МСА - це ризики, що:
- а) вимагають особливого розгляду аудитором після проведення процедур перевірки;
 - б) вимагають особливого розгляду аудитором до проведення процедур перевірки, на стадії планування;
 - в) виявлено в ході перевірки, але їх вплив неможливо усунути;
 - г) про наявність яких попереджає персонал замовника.

41. Властивий ризик - це вірогідність того, що:
- а) бізнес-середовище замовника кримінальне;
 - б) замовлення може бути втрачено;
 - в) скоріше будуть викривлено складні обчислення, ніж прості;
 - г) система внутрішнього контролю відсутня.
42. Ризик невиявлення пов'язано з:
- а) кваліфікацією аудитора;
 - б) ефективністю системи внутрішнього контролю замовника;
 - в) характером процедур, які обирає аудитор для зменшення ризику;
 - г) всі відповіді вірні.
43. Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти не включає:
- а) розробку облікових оцінок;
 - б) застосування облікової політики;
 - в) вибір аудитора;
 - г) призначення головного бухгалтера на посаду.
44. Достовірність як характеристика концептуальної основи фінансової звітності, для аудитора означає:
- а) арифметичну точність цифр;
 - б) зрозумілість інформації;
 - в) відображення економічного змісту операцій та подій;
 - г) повноту розкриття даних у звітних формах.
45. Мета та цілі планування аудиту:
- а) залежать від виду завдання (перше або повторюване);
 - б) залежать від обсягу запланованих процедур;
 - в) не залежать від виду завдання (перше або повторюване);
 - г) не залежать від будь яких чинників.
46. До робочих документів про розуміння суб'єкта господарювання не включаються дані про:
- а) правову форму замовника;
 - б) важливі угоди або протоколи;
 - в) судові позови до замовника;
 - г) структуру замовника.
47. До складу аудиторських доказів не входять:
- а) дані форм звітності;
 - б) підтвердження третіх сторін;

- в) професійні публічні видання;
 - г) правила та посадові інструкції.
48. Використовуючи інформацію, отриману від об'єкта перевірки, аудитор займається визначенням:
- а) автентичності документів;
 - б) осіб, відповідальних за складання документів;
 - в) точності та повноти задокументованих даних;
 - г) вірогідності шахрайства або підробки документів.
49. До елементів визначення класу операцій відносяться:
- а) існування;
 - б) оцінку вартості;
 - в) відсікання;
 - г) класифікація та зрозумілість.
50. До тверджень про залишки на рахунках на кінець періоду не відносять:
- а) існування;
 - б) оцінку вартості та розподіл;
 - в) точність;
 - г) повноту.
51. До тверджень про подання та розкриття відносяться:
- а) точність;
 - б) існування;
 - в) класифікацію та зрозумілість;
 - г) права та зобов'язання.
52. Змістом процедур оцінки ризиків є:
- а) розрахунок розміру суттєвості викривлень;
 - б) розрахунок ризиків невиявлення;
 - в) отримання розуміння про суб'єкт господарювання;
 - г) розрахунок розміру вибіркового дослідження.
53. Процедура підтвердження передбачає:
- а) повторний перерахунок даних;
 - б) запит до посадових осіб замовника;
 - в) запит до третіх осіб;
 - г) перевірку записів та документів.

54. Плануючи присутність при інвентаризації запасів або при проведенні альтернативних процедур, аудитор повинен розглянути:

- а) ризик невиявлення;
- б) кваліфікацію експерта, якщо такий залучається;
- в) природу внутрішнього контролю щодо запасів;
- г) ризик викривлення на рівні тверджень звітності.

55. Якщо запаси перебувають під контролем третьої сторони, аудитору слід розглянути:

- а) легітимність третьої сторони;
- б) чесність управлінського персоналу складу;
- в) чесність та незалежність третьої сторони;
- г) ризик шахрайства з боку вищого управлінського персоналу.

56. Аудитор розглядає стан юридичних питань щодо об'єкта перевірки:

- а) до дати балансу;
- б) до дати проведення зборів акціонерів;
- в) до дати аудиторського висновку;
- г) після дати аудиторського висновку.

57. Якщо довгострокові інвестиції в цінні папери є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати достатні та відповідні докази стосовно:

- а) легітимності рішення про інвестицію;
- б) реальності операції з цінними паперами;
- в) оцінки та розкриття інформації про таку операцію;
- г) економічної вигоди від такої операції.

58. Зовнішнє підтвердження стосовно дебіторської заборгованості надає достовірні та відповідні докази щодо:

- а) реальності її суми;
- б) права власності на борги;
- в) стану заборгованості на конкретну дату;
- г) розміру резервів.

59. Облікова оцінка - це:

- а) метод ЛІФО;
- б) метод ФІФО;
- в) приблизна вартість об'єктів обліку;
- г) вибір одного з методів оцінки.

60. Ступінь викривлення, якому властиві оцінки за справедливою вартістю-це:

- а) арифметична помилка;
- б) ризик викривлення тверджень звітності;

- в) властивий ризик;
- г) логічна помилка.

Практичні ситуації

Ситуація 1.

При здійсненні аудиторської перевірки фірми "Мода" аудитор отримав наступні аудиторські докази:

1. Аналіз фактичних витрат, зроблений працівником фірми "Мода".
- 2.. Витяг з реєстру акціонерів, що підтверджує наявність акцій у власності фірми "Мода".
3. Акт інвентаризації матеріальних цінностей за результатами інвентаризації, що була проведена за участю аудитора.

Розподілити докази за ступенем їх надійності та за ступенем їх важливості для аудиту. Обґрунтувати своє рішення.

Ситуація 2.

Під час планування аудиту було встановлено розмір межі суттєвості на рівні €2000 для показника нерозподіленого прибутку.

За результатами проведеного аудиту було встановлено такі факти, що впливають на значення статей звіту про прибуток або збиток:

- не включено до складу витрат на позики відсотки, нараховані за грудень звітного року, в сумі €900;
- занижено суму податку на додану вартість на €800;
- включено до складу інших доходів від операційної діяльності зайве нарахований у минулому році податок на землю - €700.

Визначити, чи будуть визнані аудитором ці помилки суттєвими?

Ситуація 3.

Аудитором були проведені наступні процедури:

- 1) перевірка документів про реєстрацію транспортних засобів;
- 2) перевірка документів про придбання транспортних засобів;
- 3) перевірка фактичної наявності транспортних засобів;
- 4) отримання усних підтверджень від продавця транспортних засобів. Необхідно визначити:
 1. Які аудиторські процедури були застосовані у кожному випадку?
 2. Які аудиторські докази будуть отримані в результаті кожної аудиторської процедури та яка їх достовірність?
 3. Які твердження керівництва у фінансової звітності перевіряються у кожному випадку?
 4. Які робочі документи будуть складені у кожному випадку?

Ситуація 4.

Аудитору необхідно підтвердити оцінку товарних запасів. Загальна вартість запасів складає \$10 тис.

Припустима помилка - \$50. Ризик вибірки дорівнює 10%. Визначити розмір вибірки, якщо:

- 1) помилки не очікуються;
- 2) очікується одна помилка.

Ситуація 5.

Аудитор проводить перевірку фінансових звітів компанії "Бест", зареєстрованої на біржі, за рік, що закінчується 31 жовтня 2009 року. Детальна аудиторська перевірка погашення дебіторської заборгованості на кінець року і визначення сумнівних залишків в журналі обліку дебіторської заборгованості була завершена 5 грудня 2009 року. Аудиторський висновок був підписаний 19 грудня 2009 року, фінансові звіти були спрямовані акціонерам 5 січня 2010 року. Щорічні збори акціонерів компанії відбудуться 28 січня 2010 року. На цих зборах будуть затверджені фінансові звіти. Аудитору стало відомо, що суттєва стаття дебіторської заборгованості не буде погашена, оскільки дебітор збанкрутував.

Описати дії аудитора, якщо суттєві події були виявлені у періоди:

- 1) з 31 жовтня по 5 грудня 2009 року;
- 2) з 5 грудня по 19 грудня 2009 року;
- 3) з 19 грудня 2009 року по 5 січня 2010 року;
- 4) з 5 січня по 28 січня 2010 року;
- 5) після 28 січня 2010 року.

Перелічити основні аудиторські процедури, які використає аудитор для перевірки подальших подій.

Ситуація 6.

Аудитор перевіряє можливість недооцінки з причин пропущених наданих. З цією метою він збирається провести наступні тести на суттєвість:

- 1) вибрати репрезентативні елементи з сукупності рахунків-фактур на реалізацію і співставити їх з відповідними замовленнями на придбання;
- 2) вибрати репрезентативні елементи з сукупності замовлень на придбання і перевірити, чи на кожний з них складено рахунок - фактуру;
- 3) вибрати репрезентативні елементи по рахункам-фактурам на реалізацію і перевірити їх повноту та точність;
- 4) перевірити вірність сальдо по дебіторській заборгованості станом на кінець року.

Потрібно: визначити, який з наведених тестів на суттєвість відповідає поставленій меті найбільш повно, обґрунтувати відповідь.

Ситуація 7.

КП "Водоканал" надає послуги з водопостачання і водовідведення як підприємствам, так і населенню. Загальна кількість споживачів становить біля 1500, з яких 300 - підприємства. Дебіторська заборгованість по розрахунках зі споживачами становить біля 20% загальної маси активів на звітну дату.

Під час дослідження системи внутрішнього контролю було встановлено, що КП "Водоканал" періодично протягом звітного року проводить звірку взаєморозрахунків з дебіторами-юридичними особами й на звітну дату аудиторам було надано актів звірки взаєморозрахунків від 204 підприємств, що підтверджують заборгованість на дати, які припадають з травня по жовтень звітного року. Відхилень у розрахунках надані акти не містять. На звітну дату за даними бухгалтерського обліку підприємства питома вага дебіторської заборгованості по розрахунках з юридичними особами становить 54% від загальної маси заборгованості за надані послуги.

Необхідно: 1) визначити, чи може прийняти аудитор надані підприємством акти звірки взаєморозрахунків в якості достатніх та релевантних доказів;

2) визначити форму запиту до дебіторі-юридичних осіб з метою підтвердження їх заборгованості перед КП "Водоканал" на звітну дату; 3) визначити можливі докази та процедури їх отримання для підтвердження існування дебіторської заборгованості по розрахунках з населенням.

Ситуація 8.

В процесі аудиту можуть бути виявлені наступні види помилок і порушень:

- 1) використання методу оцінки товарно-матеріальних запасів, який не відповідає стандартам бухгалтерського обліку;
- 2) внесення недійсних рахунків-фактур у дебіторську заборгованість шляхом складання підроблених рахунків-фактур продажу неіснуючим замовникам;
- 3) ненавмисне не розкриття інформації про судовий процес за порушення клієнтом аудитора вимог договору, оскільки сума зобов'язання не відома;
- 4) відображення витрат, які повинні бути враховані на рахунку "Ремонт", як довгострокових активів;

Виходячи з припущення, що суми в рівній мірі суттєві, оцінити наведені порушення за ступенем важкості їх виявлення.

Ситуація 9.

Аудитор визначив припустиме викривлення в розмірі \$500, при здійсненні документального підтвердження надходження основних засобів він планує вибрати усі елементи, вартість яких перевищує \$250. Загальна вартість таких елементів складає \$2750, а загальна вартість інших 200 еле-

ментів у залишку по рахунку складає \$1750. Аудитор вирішує провести документальне підтвердження 20 елементів з 200 незалежно від суми та інших критеріїв. Він планує проаналізувати характер і причини викривлень, але не планує екстраполювати результати на усі надходження основних засобів.

Обґрунтувати, чи характеризує дана ситуація застосування аудиторської вибірки?

Ситуація 10.

Аудитор проводить перевірку на промисловій фірмі середнього розміру "Інтрада". В робочих документах була зазначена така інформація: частина товару (близько 70%) реалізується в кредит; попередній рік був для підприємства важким і в попередньому звіті міститься дані про збитки в розмірі \$ 50000; підприємство працює в галузі, багато підприємств якої в минулому році отримали значні збитки; підприємство знаходиться у важкому економічному стані від нестачі ліквідних засобів і веде переговори про додатковий овердрафт із своїми кредиторами; має загальний розмір активів - \$900000; активи у вигляді вкладень у споруди - \$850000; в минулому році підприємство направило \$20000 власний розвиток.

Необхідно:

1. Визначити контрольні моменти аудиту.
2. Визначити обсяг аудиторської перевірки за даних обставин.
3. Визначите розмір вибірки, метод вибірки
4. Визначити суттєвість виявлених на підприємстві порушень.

Ситуація 11.

Клієнт аудиторської фірми використовує комп'ютерну систему обліку платежів, яка дозволяє використовувати ідентифікаційні картки обліку робочого часу ("прийшов на роботу", "пішов з роботи") і на підставі цього автоматично вести облік робочого часу. Коригування виконуються робітниками відділу кадрів, якщо існують виключні обставини, наприклад, святкові і вихідні дні. До системи "виходу" належить друк:

- 1) коригуючи записів;
- 2) виключних випадків, коли відпрацьовані години або сплачена заробітна плата перевищують певний встановлений рівень (перш ніж буде підготовлена програма виплат);
- 3) платіжних доручень до банку;
- 4) сум, що переносяться до головної книги.

Платіжна відомість не роздруковується.

Визначити, які аудиторські процедури належить виконати у даному випадку, враховуючи оцінку ризику.

Ситуація 12.

В ході аудиту компанії "Юкос" недосвідченим аудитором не були виявлені наступні ситуації:

- 1) деякі рахунки були невірно розподілені за строками;
- 2) коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості нижче очікуваного;
- 3) на не відвантажені товари були виписані рахунки;
- 4) деякі продажі у кінці року були враховані в іншому звітному періоді;
- 5) суми деяких продаж були вказані вірно, але були віднесені на рахунки не тих клієнта у реєстрі дебіторської заборгованості;
- 6) сума резерву сумнівних боргів була занижена;

7) при підведенні підсумків в реєстрі дебіторської заборгованості були допущені арифметичні помилки;

8) неврахована сума реалізації станом на дату балансу була отримана у наступному місяці;

9) було враховано декілька фіктивних продаж;

10) частина грошових коштів, отриманих у кінці року, була врахована у наступному звітному періоді.

Потрібно:

1. Визначити тести на суттєвість, які дозволять знайти кожен з наведених помилок.

2. Для кожного тесту визначити ціль аудиту, якої він стосується.

3. Вказати тип доказів (фізичні, підтвердження, математичні, усні, аналітичні), отримані при кожному тесті по сукупості.

Результат представити у вигляді таблиці.

Ситуація 13.

Клієнт аудиторської фірми володіє трьома великими магазинами. У кожному з них є декілька відділів. Усі відділи були детально перевірені щонайменш один раз у п'ять років. Більш детально слід перевіряти ті відділи, де найбільш високий аудиторський ризик. Відомо, що у минулому році у цих магазинах також був проведений аудит, крім того у кожному магазині існує відділ внутрішнього контролю.

Визначити і описати дії, які повинен провести аудитор для оцінки аудиторського ризику.

Ситуація 14.

ПАТ "Комерсант" працює три роки. Як підприємство-емітент цінних паперів (акцій) воно зобов'язано щорічно проводити аудит річної фінансової звітності. У поточному році керівництво ПАТ прийняло рішення про зміну аудиторської фірми, тому звертається до іншої аудиторської фірми з проханням про проведення обов'язкового аудиту річної звітності при цьому одразу пропонується вартість робіт не вище ніж €5000.

Потрібно:

- а) визначити вид завдання, яке буде виконувати аудиторська фірма;
- б) рівень впевненості, який може бути наданий замовнику;
- в) визначити відповідальність замовника та аудиторської фірми, у випадку прийняття завдання;
- г) назвати можливі обставини, що можуть створювати загрози дотримання етичних принципів;
- д) сформулювати перелік дій, які необхідно виконати аудиторській фірмі перед тим, як прийняти рішення про укладання договору.

Питання для повторення

1. Охарактеризуйте етапи аудиторської перевірки.
2. В чому полягає політика фірми відносно вибору нових клієнтів?
3. Що є формою визначення умов виконання аудиту?
4. Що таке лист-зобов'язання?
5. Базові та додаткові аспекти листа-зобов'язання.
6. Визначте причини змін попередніх домовленостей та необхідні дії аудитора,
7. Що таке планування аудиту?
8. Основна мета планування.
9. Етапи планування.
10. Як конкретизуються завдання аудиту в процесі планування?
11. Які існують альтернативні підходи до аудиту?
12. Що впливає на обсяг планування?
13. Що є джерелами отримання знань про бізнес клієнта?
14. Для чого необхідне розуміння бізнесу клієнта?
15. Що таке аналітичні процедури на стадії планування?
16. Що вміщує аудиторський меморандум?
17. За якими напрямками складається загальний план аудиту?
18. Що таке загальний план аудиту?
19. Які складові загального плану аудиту?
20. Що таке бюджет витрат часу?
21. Що береться до уваги при розрахунку бюджету витрат часу?
22. Що таке програма аудиту?
23. Що необхідно брати до уваги при підготовці програми аудиту?
24. Чи мають бути переглянуті план та програма аудиту в ході перевірки?
25. Як можна визначити аудиторські докази?
26. Назвіть основні фактори, що впливають на аудиторські докази.
27. Що таке кількісна характеристика аудиторських доказів?
28. Що таке якісна характеристика аудиторських доказів?
29. Які види аудиторських доказів існують?
30. Чим визначається рівень довіри до аудиторських доказів?

31. Які фактори впливають на судження аудитора щодо достатності та доречності доказів?
32. Як оцінка ризику впливає на обсяг доказів?
33. Який взаємозв'язок існує між аудиторськими доказами, ризиком та суттєвістю?
34. Який взаємозв'язок існує між суттєвістю, ризиком, аудиторськими доказами та плануванням аудиту?
35. Який взаємозв'язок існує між аудиторськими стандартами, доказами та процедурами?
36. Дайте визначення аудиторської процедури.
37. Основні вимоги щодо вибору аудиторських процедур.
38. Що означають якісні аспекти фінансової звітності?
39. Які типи тверджень керівництва ви знаєте?
40. Які з тверджень належать до звіту про фінансове становище (балансу), а які до звіту про прибуток або збиток?
41. В якому порядку здійснюється підтвердження повноти та існування?
42. Для чого розробляється загальна та конкретна мета аудиту?
43. Які загальні цілі аудиту ви знаєте?
44. Що таке тести контролю?
45. Що означають процедури перевірки по суті?
46. Що необхідно врахувати аудитору при виборі конкретних процедур для досягнення запланованої мети аудиту?
47. Які процедури отримання аудиторських доказів (способи аудиту) ви знаєте?
48. Що таке аналітичні процедури?
49. Що включають в себе аналітичні процедури?
50. Як використовуються аналітичні процедури на різних етапах аудиту?
51. У чому полягає методика аналізу звітності?
52. Від чого залежить ступінь довіри аудитора до результатів процедур?
53. Послідовність виконання аналітичних процедур.
54. Що таке робочі документи аудитора?
55. У чому полягає основна мета робочих документів?
56. Які фактори впливають на форму і зміст робочих документа?
57. Що, як правило, містять робочі документи?
58. Що є основними форматами робочих документів?
59. У чому полягають переваги стандартизації робочих документів?
60. Що являє собою та містить постійний файл?
61. Що являє собою та містить поточний файл?
62. Які рекомендації щодо ведення робочої документації?
63. У чому переваги індексації робочих документів?
64. Право власності на робочі документи.
65. Які вимоги щодо конфіденційності та зберігання робочих документів?
66. Як можна визначити аудиторську вибірку?

67. Що означає сальдо рахунку?
68. Як можна визначити клас операцій?
69. Як визначається генеральна сукупність?
70. Коли застосовується вибіркова перевірка?
71. Які аудиторські процедури не є вибірковими?
72. Що таке представницька вибірка?
73. Які вимоги щодо елементів вибірки?
74. Як можна визначити помилку та які види помилок існують?
75. Які причини невірної оцінки результатів процедур?
76. У чому полягає ризик вибіркової перевірки?
77. Які види ризику вибіркової перевірки існують?
78. Як визначається рівень надійності?
79. Який зв'язок між видами ризику вибіркової перевірки?
80. У чому полягає ризик, не пов'язаний з вибірковою перевіркою?
81. Які існують підходи до вибіркового дослідження?
82. Які види вибірки ви знаєте?
83. Що означає статистичне вибіркове дослідження?
84. Які основні процедури застосовуються при використанні вибіркового методу?
85. Дайте характеристику методів відбору елементів вибірки.
86. Дайте визначення стратифікації.
87. Що необхідно для визначення обсягу вибірки?
88. Як визначається обсяг вибірки?
89. Як оцінюються результати вибірки?
90. Яким чином здійснюється проектування помилок на генеральну сукупність?
91. Як використовується вибірка при тестуванні контролю?
92. Які процедури тестування контролю використовуються найчастіше?
93. Основні кроки застосування аудиторської вибірки при тестуванні контролю.
94. Які методи використовуються для вибірки при здійсненні процедур по суті?
95. Основні вимоги щодо аудиторської вибірки при здійсненні процедур по суті.
96. Основні кроки при використанні аудиторської вибірки для тестувати по суті.
97. Які фактори впливають на розмір вибірки для тестування по суті та яка залежність між ними?
98. Які нестатистичні підходи застосовуються до визначення розміру вибірки для тестування по суті?
99. Як можна визначити пов'язані сторони?
100. Що хто належить до пов'язаних сторін?

ТЕМА 11. ЗАКЛЮЧНИЙ ЕТАП АУДИТУ ТА АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ

11.1. ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ (МСА 550)

Метою МСА 550 "Зв'язані сторони" є розробка положень та надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора та аудиторських процедур стосовно перевірки зв'язаних сторін і операцій з такими сторонами незалежно від того, чи є частиною концептуальної основи фінансової звітності, що перевіряється, МСБО 24 "Розкриття інформації стосовно зв'язаних сторін" або інша подібна вимога.

МСА 550 використовують при аудиторських перевірках фінансових звітів, іншої інформації, щодо якої аудитор надає впевненість користувачу про її достовірність. Аудиторська перевірка розкриття інформації щодо зв'язаних сторін та операцій з ними може бути як одним із сегментів перевірки фінансової звітності, так і тематичною перевіркою, що стосується тільки перевірки інформації про зв'язані сторони та операції з ними.

МСА 550 вимагає від аудитора виконання аудиторських процедур, призначених для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо виявлення зв'язаних сторін і розкриття інформації про них управлінським персоналом.

Припущення, що перевірка може не виявити всі операції із зв'язаними сторонами, ще раз свідчить про те, що аудитор повинен виконати достатню кількість аудиторських процедур, для того щоб знизити ризик невиявлення зв'язаних сторін і операцій з ними.

Перевірку розкриття інформації про зв'язані сторони та операції з ними розподіляють на три етапи:

1. Виявлення наявності зв'язаних сторін.
2. Перевірка правильності відображення в обліку операцій із зв'язаними сторонами та повноти розкриття інформації про них.
3. Аудиторський висновок.

При проведенні аудиторських процедур на будь-якому з етапів перевірки аудитору необхідно звернути увагу на такі положення МСА 550:

1. Визначення, які стосуються зв'язаних сторін, подані в МСБО 24 та запозичені для цілей МСА 550:

Зв'язані сторони - сторони вважаються зв'язаними, якщо одна сторона має можливість контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових та операційних рішень іншою стороною.

Операції зі зв'язаними сторонами - обмін ресурсами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами незалежно від того, чи визначена ціна.

Контроль - можливість прямо чи непрямо, через дочірні підприємства, більшою частиною голосів підприємства або суттєвим

відсотком голосів та повноважень, прямо визначати згідно із статутом та угодою фінансову та операційну політику керівництва підприємства.

Суттєвий вплив - участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики підприємства, але не контроль за цією політикою. Суттєвий вплив може здійснюватися різними шляхами, як правило, через представництво в раді директорів, а також і шляхом участі в процесі розробки політики, в суттєвих операціях всередині компанії, взаємообміну управлінським персоналом чи через залежність технічної інформації. Суттєвого впливу можна досягнути шляхом володіння певною частиною власності відповідно до статуту чи угоди. За умов часткового володіння значний вплив розглядається за визначенням, яке подано у МСБО 28 "Облік інвестицій в асоційовані компанії".

2. Згідно МСА 200 "Загальні завдання незалежного аудитора та проведення аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту", за певних обставин, бувають обмеження, які можуть вплинути на переконливість наявних доказів для формування висновків щодо окремих тверджень у фінансових звітах. Внаслідок невизначеності, пов'язаної з твердженням у фінансовій звітності стосовно повноти інформації про зв'язані сторони, процедури, наведені в МСА 550, дають змогу зібрати достатні та відповідні аудиторські докази. Для цього аудиторів слід виявити обставини, що:

- збільшують ризик викривлення більше від очікуваного;
- свідчать про суттєве викривлення інформації про зв'язані сторони. За наявності одного з цих тверджень аудитор повинен провести

модифіковані, розширені або додаткові процедури, які доцільні при даних обставинах.

3. Аудитор повинен врахувати те, що управлінський персонал відповідає за визначення зв'язаних сторін, операцій з ними та розкриття інформації про них. Ця відповідальність потребує від управлінського персоналу введення відповідних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для забезпечення відповідного відображення в облікових записах і розкриття у фінансовій звітності операцій із зв'язаними сторонами. Оскільки законодавство України містить декілька визначень зв'язаних сторін, для цілей МСА 550 потрібно використовувати визначення про зв'язані сторони, яке наведено у МСБО 24.

Тому, плануючи перевірку, аудитор повинен проаналізувати рівень відповідної системи та внутрішнього контролю на підприємстві для зниження ризику невиявлення зв'язаних сторін і операцій з ними.

4. Наявність зв'язаних сторін і операцій з ними може вплинути на фінансову звітність. Зокрема, ряд операцій із зв'язаними сторонами можуть через призму податкового законодавства вплинути на податкове зобов'язання і, отже, на фінансові результати підприємства.

5. Джерело аудиторських доказів впливає на аудиторську оцінку його достовірності. Більш достовірними є аудиторські докази, отримані від незв'язаних третіх сторін або підготовлені ними.

6. Операція із зв'язаною стороною може мотивуватися не тільки звичайними діловими міркуваннями, наприклад, розподілом прибутку, але й шахрайством.

7. Ряд операцій, які є незвичайними можуть свідчити про наявність раніше не виявлених зв'язаних сторін. До таких операцій відносять:

операції, які передбачають нетипові умови бізнесу, а саме нестандартні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення зобов'язань; - операції, для здійснення яких немає підстав, тобто такі, які виділяються із основної діяльності підприємства;

- операції, сутність яких відрізняється від форми (послуги, за виконання яких у попередніх періодах підписано набагато пізніше; продаж запасів оформлено як оренду тощо);
- операції оброблено незвичним способом (зокрема, при використанні комп'ютерного способу обробки даних, а деякі операції оброблено вручну);
- великі за обсягом або значні операції з одним контрагентом у порівнянні з іншим не відображені в обліку.

На останньому етапі перевірки при наданні аудиторського висновку щодо достовірності інформації про зв'язані сторони та розкриття інформації про них, він повинен бути відповідно модифікованим, якщо аудитор не зміг отримати достатню кількість відповідних аудиторських доказів щодо зв'язаних сторін та операцій з ними. Визначення «модифіковані висновки» та порядок їх надання розкрито в МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення".

Аудитор може не погодитись з управлінським персоналом стосовно розкриття інформації щодо зв'язаних сторін. У цьому випадку аудитор повинен висловити умовно-позитивний або негативний висновок.

11.2. ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ І ОЦІНКА ЇХ АУДИТОРОМ (МСА 560)

МСБО 10 "Події після дати балансу" встановлює порядок відображення у фінансовій звітності подій, що відбулися після балансової дати та їх розкриття в примітках до фінансової звітності. Згідно МСБО 10 виділяє два типи подій:

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу (наприклад, після дати балансу урегульований позов поза судом, питання про який вирішувалося на дату складання фінансової звітності.). Цей тип наступних подій потребує корегувань фінансової звітності

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу (наприклад, продаж або купівля активів, пожежа, що знищила незастраховане складське приміщення). Даний тип наступних подій не вимагає корегувань фінансової звітності, але вимагає розкриття інформації в примітках до фінансової звітності.

Аудиторський підхід до подальших подій залежить від того, в який період відносно аудиторської перевірки вони сталися:

- 1) від дати балансу до дати аудиторського висновку;
- 2) від дати аудиторського висновку до подання його зборам акціонерів (Раді директорів, оприлюдненню);
- 3) після зборів акціонерів (розгляду Радою директорів, оприлюднення).

Стандарти перевірки, аудиторські процедури подій, що відбулися після дати балансу та рекомендації щодо перевірки операцій, пов'язаних з настанням подальших подій, аудиторів надає МСА 560 "Подальші події", а також МСБО 10, що визначає критерії визначення й характерні ознаки подій, що відбулися після дати балансу, а також правила обліку і подання у фінансовій звітності таких подій

МСА 560 розподіляє всі подальші події на події, що мають місце в межах трьох тимчасових періодів:

- 1) події, що відбуваються, починаючи з дати балансу (дати фінансової звітності) до дати підписання аудиторського висновку (дати фактичної видачі аудиторського висновку по фінансовій звітності) (§ 4 МСА 560);
- 2) факти, виявлені після дати підписання аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансової звітності разом з аудиторським висновком (§8 МСА 560);
- 3) факти, виявлені після дати опублікування фінансової звітності (§ 13 МСА 560).

При проведенні перевірки аудитор зобов'язаний отримати достатню впевненість щодо всіх суттєвих подій, які відбулися аж до дати складання висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийнято до уваги або розкрито у фінансових звітах. У протилежному випадку аудитор розглядає питання про необхідність вираження думки із застереженнями. Незважаючи на відсутність у тексті МСА 560 словосполучення "відповідальність аудитора", аудитор несе відповідальність за невиявлення і, відповідно, невідображення та нерозкриття інформації відносно подальших подій, що відбулися до дати підписання аудиторського висновку (§ 4 МСА 560).

Якщо період від дати балансу - до дати аудиторського висновку затягується, виконують перевірку подальших подій за станом на дату складання аудиторського висновку. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, визначені як "огляд наступних подій".

Завданням такого огляду є отримання достатньої впевненості в тому, що всі суттєві події були визначені, а тим, де це потрібно, були розкриті або

прийняті до уваги при складанні фінансової звітності. . Аудиторські процедури, призначені для визначення подальших подій, повинні виконуватися якомога ближче до дати аудиторського висновку. До таких процедур відносять:

- огляд процедур і процесів, що проводить керівництво підприємства;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів та інших виконавчих органів, проведених після закінчення періоду. Запити щодо проблем, протоколи обговорення яких ще неготові;
- ознайомлення із останньою проміжною звітністю, а в разі потреби - з кошторисами, прогнозами, бюджетами й іншими звітами керівництва;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва і персоналу;
- огляд усіх бухгалтерських записів і облікових реєстрів;
- запити юристам щодо судових позовів і розгляду претензій;
- запити керівництву відносно подій після дати балансу, що могли вплинути на фінансову звітність;
- ознайомлення з переліком укладених і анульованих договорів, з листами банків і клієнтів;
- вивчення фактичного виконання прогнозів, якщо такі були;
- спілкування з внутрішнім аудитором (фінансовим контролером, ревізійною комісією).

За допомогою опитування відповідальних посадових осіб аудитор визначає, чи відбулися перелічені нижче події після дати складання звітності:

- суттєві зміни в діяльності або фінансовому стані;
- додаткова інформація щодо статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- суттєві рішення, прийняті Радою директорів;
- плани або наміри, що можуть вплинути на балансову вартість чи класифікацію активів або зобов'язань у фінансових звітах;
- зміни стану правових питань, у тому числі питань, визначених на основі відповідей юристів, отриманих у відповідь на запит аудитора, або суттєві нові правові питання;
- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;
- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність компанії.

Практика аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до вимог П(С)БО і МСФЗ показує, що розрив в часі між датою балансу (або датою фінансової звітності) та датою видачі аудиторського висновку практично завжди існує і становить кілька місяців. Тому аудитор, незалежно від величини розриву в часі між датою балансу і датою висновку, до моменту підписання аудиторського висновку зобов'язаний проводити аудиторські процедури, спрямовані на виявлення подій після дати балансу.

При виявленні:

1) подій, що мають місце на дату складання аудиторського висновку (дату закінчення роботи у клієнта), аудитор повинен виконати процедури, що дадуть змогу отримати достатні і доречні аудиторські докази того, що всі суттєві наступні події на дату складання аудиторського висновку, які можуть потребувати коригування або розкриття у фінансовій звітності, ідентифіковані.

2) подій, що мали місце між датою складання аудиторського висновку і датою передачі його клієнту, аудитор не повинен ігнорувати будь-яку інформацію, яку він отримав до дати затвердження звіту, йому потрібно розглянути необхідність внесення виправлення у фінансові звіти, обговорити це питання з керівництвом клієнта і вжити належних заходів.

Якщо керівництво клієнта не бажає вносити зміни у фінансові звіти тоді, коли аудитор вважає, що це необхідно зробити (і аудиторський висновок не було передано клієнту), аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку, або надати новий висновок.

3) подій, що мали місце після передачі аудиторського висновку клієнту, аудитор переглядав фінансові звіти та обговорює це з керівництвом, а також надає новий аудиторський висновок, що містить дояснювальний параграф, у якому зазначено посилання на примітки до фінансових звітів, що більш докладно висвітлюють причину перегляду раніше опублікованих фінансової звітності й аудиторського висновку.

Повний набір процедур, що підлягають виконанню з метою виявлення подальших подій, визначається аудитором самостійно на основі власного професійного судження й аналізу інформації, отриманої та дослідженої ним у процесі планування і проведення аудиторської перевірки. Невиконання окремих аудиторських процедур, спрямованих на виявлення подальших подій, є порушенням вимог МСА 560 щодо проведення аудиторських перевірок фінансової звітності.

11.3. ПРИПУЩЕННЯ ПРО БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (МСА 570)

Плануючи та здійснюючи аудиторські процедури, а також оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства.

Складання фінансової звітності ґрунтується на припущенні, що підприємство існує як безперервно діюче в доступному для огляду майбутньому, як правило, протягом періоду, що не перевищує один рік після завершення звітного періоду, в разі відсутності інформації про інше.

Основні положення, рекомендації, аудиторські процедури щодо дій аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів у разі застосування

при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства, зокрема, розглядаючи оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність визначені у МСА 570 "Безперервність". Даний МСА застосовують також, якщо проводять аудит прогнозної фінансової інформації та підготовку фінансової інформації.

Певні події або обставини можуть викликати значні сумніви щодо пушення про безперервність діяльності підприємства. За характером такі обставини можуть бути виражені показниками:

1)Фінансовими. До них належать:

- наявність негативних чистих активів або негативних чистих поточних активів;
- наявність позик із строками оплати, що наближаються, без реальної перспективи продовження або остаточного погашення\$
- надмірне залучення короткострокових позик для фінансування довгострокових активів;
- несприятливі основні фінансові показники;
- істотні збитки від операційної діяльності;
- припинення або затримки у виплаті дивідендів;
- неспроможність платити кредиторам у встановлений строк;
- труднощі в додержанні умов контрактів за позиками;
- перехід з операцій постачання в кредит до оплати на дату доставки і/або передоплаті;
- нездатність одержати фінансування для розробки істотно нового продукту або для інших значних інвестицій.

2)Операційними.

- звільнення ключових керівників та. відсутність адекватної заміни;
- втрата основного ринку, ліцензії або головного постачальника;
- незабезпеченість робочою силою або труднощі в процесі постачання.

3)Іншими.

- невідповідність вимогам, пропонованим до розмірів капіталу або іншим вимогам, установленим законодавчими і нормативними актами;
- незакінчені судові процеси проти підприємства, які могли б привести до таких рішень суду, що не зможуть бути ним задоволені;
- зміни в законодавстві або державній політиці, тощо.

Отже, аудитор повинен враховувати ризик зникнення невідповідності принципу безперервності при розгляді фінансових, операційних і інших показників.

Якщо виникає питання про доречність принципу безперервності, аудитор повинен отримати достатні й доречні аудиторські докази для того, щоб Оцінити спроможність клієнта продовжувати свою діяльність у

майбутньому. Для отримання аудиторських доказів аудитори застосовують такі процедури:

- аналіз і обговорення грошових потоків, прибутку й інших прогнозів;
- вивчення подій, що відбулися після звітної дати;
- аналіз і обговорення останніх проміжних фінансових звітів підприємства;
- вивчення умов договорів по облігації і позики і визначення того, чи мали місце факти їхнього порушення;
- вивчення протоколів зборів акціонерів, ради директорів та інших ключових органів управління для виявлення згадувань про фінансові ускладнення;
- обговорення з юристом підприємства інформації про судові процеси та претензії;
- підтвердження існування, законності і позовної сили договорів щодо одержання або продовження фінансової допомоги, а також падання додаткових коштів;
- аналіз підприємства в частині невиконаних замовлень клієнтів.

У разі значної затримки при підписанні або затвердженні фінансових звітів після дати складання балансу аудитор розглядає причину цієї затримки. Якщо вона пов'язана з подіями або обставинами, які стосуються припущення про безперервність, аудитор повинен провести аудиторські процедури, проаналізувати вплив існування суттєвої невизначеності на аудиторський висновок.

Аудитор повинен оцінити адекватність розкриття підтвердження принципу безперервності у фінансовій звітності. Аудитор може дійти висновку, що існує невизначеність стосовно безперервності діяльності підприємства. В такому випадку він розглядає, наскільки ця невизначеність є суттєвою.

Невизначеність є суттєвою якщо розмір її можливого впливу такий що, на думку аудитора, треба чітко розкрити інформацію про характер і наслідки невизначеності для того, щоб надані фінансові звіти не вводили в оману.

Якщо у фінансових звітах здійснено відповідне розкриття інформації, аудитор висловлює безумовно-позитивну думку, але при цьому модифікує висновок, включивши до нього пояснювальний параграф про суттєву невизначеність, і привертає увагу до приміток у фінансових звітах, що розкривають інформацію про суттєву невизначеність.

Якщо інформація не була розкрита у фінансових звітах, аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку відповідно до МСА 700. У висновку треба зробити конкретне посилання на наявність суттєвої невизначеності, яка може викликати значні сумніви в спроможності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Якщо суб'єкт господарювання не може продовжувати свою діяльність на безперервній основі (судження аудитора), аудитор висловлює негативну

думку незалежно від того, чи було розкрито інформацію про те, що використання припущення про безперервність є невідповідальним.

Аудитор може висловити безумовно-позитивну думку за умови отримання альтернативної основи, відповідного розкриття інформації та внесення до аудиторського висновку пояснювального параграфа для того, щоб зосередити увагу користувача на застосуванні цієї основи.

У разі небажання управлінського персоналу здійснити оцінку відповідності принципу безперервності або збільшити період, який охоплюється оцінкою, аудитор повинен розглянути питання про доцільність модифікації аудиторського висновку через обмеження обсягу роботи аудитора.

Якщо, на думку аудитора, сумніви щодо відповідності принципу безперервності не вирішені, аудитор повинен висловити думку без засережень і модифікувати аудиторський звіт, додавши пояснювальний параграф в якому висвітлено проблему відповідності принципу безперервності за допомогою привертання уваги до приміток.

Якщо при підготовці фінансової звітності недотримання відповідності принципу безперервності, є настільки серйозним, що суттєво перекручує фінансову звітність, аудитор повинен висловити негативну думку, оскільки МСА 570 розглядає відповідальність аудитора за виконання аудиторських процедур, які стосуються відповідності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів та наявності суттєвих невизначеностей, їх розкриття у фінансових звітах

Аудитор не може передбачити майбутні події або обставини, що можуть спричинити припинення підприємством його діяльності, однак він повинен виконати всі аудиторські процедури, необхідні для отримання достатніх і відповідних доказів, щоб обґрунтувати свою думку про безперервність діяльності підприємства. Невиконання таких процедур є порушенням МСА 570.

11.4. ПОРІВНЯЛЬНІ ДАНІ ТА ІНША ІНФОРМАЦІЯ, ПОЯСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ (МСА 580, 710, 720)

Відповідно до концептуальних основ фінансової звітності можливість порівняння є якісною характеристикою фінансової звітності. Зіставність інформації характеризує можливість користувачів звітності порівнювати фінансові звіти підприємств за різні періоди і різних підприємств, та виступає однією з основних якісних характеристик фінансової звітності.

Концептуальна основа порівняння фінансової звітності передбачає, що рівень інформації в порівняльних звітах за попередній період є співставним до рівня інформації, поданої у фінансових звітах за поточний період.

Встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора відносно принципів та методів подання порівняльних даних про суб'єкт господарювання за кілька періодів подано МСА 710 "Порівняльні дані". МСА 710 дає визначення основи та методу подання порівнювальної інформації, відповідальності аудитора, надає умови модифікації аудиторського висновку та пропонує приклади аудиторських висновків.

МСА 710 розподіляє порівняльні дані на:

а) відповідні числові дані, які є невід'ємною частиною фінансових звітів за поточний період, призначені для порівняння із сумами та розкриття іншої інформації за поточний період і не подаються як повні самостійні фінансові звіти;

б) порівняльні фінансові звіти, які не є частиною фінансових звітів поточного періоду, але включають інформацію за попередній період для порівняння з поточним періодом.

Для отримання достатніх аудиторських доказів, що відповідні числові дані відповідають вимогам концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен вивчити такі питання:

а) облікову політику поточного року та її відповідність обліковій політиці попереднього року; незмінність облікової політики порівняльних періодів; здійснення коригувань при зміні облікової політики і розкриття інформації;

б) чи перевірялась іншим аудитором фінансова звітність попереднього року, та який вид висновку було видано;

в) чи вносились в поточному періоді зміни за результатами зауважень попереднього аудитора;

г) чи було узгоджено відповідні показники з сумами та іншим розкриттям інформації порівняльних періодів;

д) чи суттєві суми вхідних залишків по балансових рахунках щодо фінансової звітності поточного періоду.

Якщо фінансові звіти за попередній період перевіряв інший аудитор, то новий аудитор додержується рекомендацій МСА 510 "Перше завдання: залишки на початок періоду".

У тому разі, якщо аудитор незадоволений результатами проведення наведених вище процедур, або йому стає відомо про викривлення числових даних попереднього періоду, він повинен взяти до уваги рекомендації МСА 560 "Подальші події" та виконати додаткові процедури.

Аудиторський висновок має конкретно вказувати на відповідні числові дані лише за умови модифікації попереднього аудиторського висновку, або якщо аудитор при перевірці фінансових звітів за поточний період дізнався про суттєві викривлення попередніх періодів, щодо яких було надано немодифікований висновок. Якщо фінансові звіти були перевірені попереднім аудитором, МСА 710 визначає, що в аудиторському висновку

нового аудитора слід визначити тип висновку попереднього аудитора, причину модифікації (за її наявності), дату висновку за попередній період.

За умови, що фінансові звіти за попередній період не були перевірені, новий аудитор повинен відобразити цей факт в своєму аудиторському висновку, проте це не звільняє аудитора від дотримання вимог при виконання відповідних процедур щодо залишків на рахунках на початок звітнього періоду.

Для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів відповідно того, що порівняльні фінансові звіти відповідають вимогам концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен розглянути наступні питання та виконати процедури:

а) облікову політику поточного року та її відповідність обліковій політиці попереднього року; незмінність облікової політики порівняльних періодів; здійснення коригувань при зміні облікової політики та розкритті інформації;

б) з'ясувати, чи перевірялась іншим аудитором фінансова звітність попереднього року та який вид висновку було видано;

в) перевірити, чи вносились зміни в поточному періоді за результатами зауважень попереднього аудитора;

г) провести узгодження відповідних показників з сумами та іншим розкриттям інформації порівняльних періодів;

д) оцінити суттєвість сум вхідних залишків по балансових рахунках щодо фінансової звітності поточного періоду.

Якщо фінансові звіти за попередній період перевіряв інший аудитор, то новий аудитор має дотримуватися рекомендацій МСА 510 "Перше завдання: залишки на початок періоду" щодо виконання аудиторських процедур.

Якщо аудиторська перевірка фінансових звітів попередніх періодів не проводилась, аудитору потрібно здійснити інші процедури щодо:

а) проведення поточної інвентаризації активів та зобов'язань і звірка її результатів з залишками на початок періоду;

б) перевірки руху вхідних залишків у поточному періоді;

в) отримання підтвердження залишків на початок періоду від третіх осіб;

г) перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного та аналітичного обліку даним фінансової звітності та між окремими формами звітності;

д) перевірка плану рахунків обліку, який використовувався в попередньому періоді;

е) наявність системи внутрішнього контролю тощо.

Якщо аудитор незадоволений результатами проведення наведених вище процедур, або йому стає відомо про викривлення числових даних попереднього періоду, він повинен визначити, чи було таке викривлення належно відображено в обліку і звітності та виконати додаткові процедури:

а) перевірити, чи внесено необхідні коригування в попередню звітність поточного періоду;

б) чи перелічені відповідні показники в звітності за поточний період, якщо коригування не було зроблено.

Виправлення суттєвої помилки включається до визначення чистого прибутку або збитку за поточний період. Проте в окремих графах надається додаткова інформація для відображення чистого прибутку або збитку за поточний або будь-який попередній період так, нібито суттєва помилка була виправлена в тому періоді, в якому була допущена.

При формуванні аудиторського висновку слід зважати на те, що порівняльні фінансові звіти за попередні періоди розглядають як окремі фінансові звіти. Тому надається висновок щодо фінансових звітів окремо за кожен період. Аудитор може висловити умовно-позитивну або негативну думку, відмовитись від висловлювання думки або включити пояснювальний параграф, який стосуватиметься одного чи кількох фінансових звітів за один або кілька періодів, водночас подаючи окремий висновок по інших фінансових звітах.

Основні елементи аудиторського висновку, обставини, які можуть призвести до його модифікації, подано в МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення".

При умові аудиту фінансових звітів, що були перевірені іншим аудитором, можна визначити два види обставин, які впливають на думку нового аудитора:

1) новий аудитор отримав докази надійності та незалежності попереднього аудитора і покладається на його думку. За таких умов попередній аудитор може повторно надати аудиторський висновок за попередній період, або у висновку нового аудитора зазначається тип висновку, наданого попереднім аудитором, причину модифікації (в разі потреби), дату висновку;

2) новий аудитор дізнався про суттєве викривлення; яке впливає, на фінансові звіти попереднього періоду, та щодо яких попередній аудитор надав висновок без модифікації. За таких умов попередній аудитор за зверненням нового аудитора надає новий аудиторський висновок, або ж в разі відмови попереднього аудитора надати новий висновок у вступному параграфі аудиторського висновку новий аудитор зазначає про проведення коригування фінансових звітів за попередній період.

Якщо фінансові звіти за попередній період не перевірені, новий аудитор зазначає це в своєму аудиторському висновку. Однак він повинен виконати необхідні процедури стосовно залишків на початок періоду. У разі виявлення суттєвих викривлень даних за попередній період управлінський персонал проводить необхідне коригування числових даних за попередній період, або аудитор у певний спосіб модифікує аудиторський висновок.

Аудитор повинен документально оформити інформацію, що є важливою з погляду формування доказів, які підтверджують аудиторську думку про обґрунтованість і правильність відображення порівняльних даних, а також є доказом того, що аудиторську перевірку виконано відповідно до МСА. Документальне оформлення результатів перевірки регламентується МСА 230 "Документація з аудиторської перевірки".

МСА 710 "Порівняльні дані" визначає, що аудитор відповідає за невиявлення та нерозкриття інформації про невідповідність порівняльних числових даних або порівняльних фінансових звітів вимогам відповідної концептуальної основи фінансової звітності. Отже, аудитор повинен виконати процедури з метою отримання достатніх і доречних доказів відповідності порівняльних даних фінансових звітів, які перевіряють, у всіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності. Тому згідно основних вимог МСА 710 до обов'язків аудитора відповідно порівняльних даних і висновку щодо них встановлює критерії (ознаки) порушень при перевірці порівняльних даних, а саме:

- а) не виконано процедури підтвердження відповідності облікової політики попереднього періоду політиці поточного періоду;
- б) не виконано відповідні процедури щодо залишків на початок періоду, якщо фінансові звіти за попередній період не перевірялись;
- в) у висновку немає посилання на висновок іншого аудитора;
- г) не зазначено тип висновку іншого аудитора та, якщо була, причину модифікації;
- д) в разі виявлення суттєвого викривлення щодо звітності попереднього періоду не модифіковано висновок іншого аудитора та не відображено у висновку відповідність проведених коригувань.

11.5. ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МСЗО 2400, 2410)

Метою Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2400 "Завдання з огляду фінансових звітів" є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора при виконанні завдання з огляду фінансових звітів, а також форми і змісту висновку, який надає аудитор у зв'язку з проведенням такого огляду. Цей МСЗО стосується огляду фінансових звітів. Однак його треба застосовувати в обсязі, придатному для завдань з огляду фінансової та іншої інформації.

Метою завдання з огляду є надання аудиторіві можливості, на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала би аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

Отже, міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2400 "Завдання з огляду фінансових звітів" слід розуміти в контексті "Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг", де вказано застосування та статус МСЗО. МСЗО 2410 "Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб'єкта господарювання" містить відповідні зміни до МСЗО 2400. Ці зміни є чинними для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.

Термін "обсяг огляду" означає процедури огляду, що їх за відповідних обставин вважають потрібними для досягнення мети аудиторської перевірки. Процедури, необхідні при проведенні огляду фінансових звітів, визначаються аудитором з урахуванням вимог цього стандарту, відповідних професійних організацій, законодавства, нормативних, актів, а також (де це доцільно) умов завдання з огляду й вимог до складання звітності. Дані процедури проводяться згідно загальних принципів завдання з огляду, що розкриті у Кодексі етики професійних бухгалтерів, виданому Міжнародною федерацією бухгалтерів. Окрім того, що аудитор дотримується етичних принципів, що визначають професійну відповідальність аудитора (незалежності, чесності, об'єктивності, професійної компетентності і належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки, технічних стандартів), аудитор, проводячи огляд відповідно до даного МСЗО, повинен планувати і проводити його з позиції професійного скептицизму, визнаючи можливість наявності обставин, що викликають суттєве викривлення фінансових звітів. А також для висловлення у висновку негативної впевненості щодо огляду аудитор повинен отримати достатні відповідні докази, насамперед, шляхом здійснення запиту та аналітичних процедур, які дають змогу зробити висновки.

Завдання з огляду забезпечує середній рівень упевненості стосовно того, що інформація, яка є предметом огляду, не містить суттєвих викривлень. Це виражається у формі негативної впевненості. Отже, аудитору й замовнику слід погодити умови завдання. Погоджені умови відображаються в листі-зобов'язанні чи в іншому прийнятному документі (наприклад, у договорі).

Аудитор повинен планувати роботу так, щоб завдання було виконано ефективно. Для цього допомагатиме лист-зобов'язання. Виходячи зі своїх власних інтересів і з інтересів замовника, аудитор надсилає замовнику лист-зобов'язання, в якому документально відображено основні умови завдання. Лист-зобов'язання підтверджує згоду аудитора прийняти призначення й допомагає уникнути непорозуміння стосовно мети та обсягу завдання, відповідальності аудитора та форм висновків, які будуть надані. За таких умов, до листа-зобов'язання включаються такі питання:

- мета послуг, що надаються;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;

- обсяг огляду, включаючи посилання на цей МСА (або відповідні національні стандарти чи практику);
- необмежений доступ до будь-яких облікових записів, документів та іншої інформації, необхідної у зв'язку з проведенням огляду;
- зразок висновку, який буде надано;
- факт того, що від огляду не можна очікувати виявлення помилок, незаконних дій або інших порушень (наприклад, шахрайства чи розтрата коштів), які можуть статися;
- твердження про те, що аудиторська перевірка не проводиться та аудиторську думку не буде висловлено. Для підкреслення цього моменту і уникнення непорозумінь аудитор може розглянути вказівку щодо того, що завдання з огляду не відповідатиме встановленим законом вимогам або вимогам третьої сторони до аудиту.

Плануючи огляд фінансових звітів, аудитор повинен отримати або поновити знання про бізнес суб'єкта господарювання, включаючи розгляд організаційної структури суб'єкта господарювання, систем бухгалтерського обліку, характеристики діяльності й характеру його активів, зобов'язань, доходів та витрат. Окрім того, аудитор повинен розуміти різні питання, що стосуються фінансових звітів. Це необхідно для того, щоб він міг здійснити необхідні запити й розробити відповідні процедури для оцінки отриманих відповідей та іншої інформації.

Процедури з огляду фінансових звітів, як правило, охоплюють:

- а) отримання аудитором розуміння бізнесу суб'єкта господарювання й галузі, в якій діє суб'єкт господарювання;
- б) запити стосовно принципів і практики бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- в) запити стосовно відображення в обліку, класифікації й підсумовування операцій, збору інформації для розкриття у фінансових звітах і підготовки фінансових звітів;
- г) запити стосовно всіх суттєвих тверджень у фінансових звітах;
- д) аналітичні процедури, розроблені для виявлення взаємозв'язків і окремих статей, які здаються незвичайними. Ці процедури складаються

з:

- порівняння фінансових звітів зі звітами за попередні періоди;
- порівняння фінансових звітів з очікуваними результатами і фінансовим станом;
- вивчення взаємозв'язків між елементами фінансових звітів, котрі, як очікується, відповідатимуть прогнозованому зразку, який ґрунтується на досвіді суб'єкта господарювання або нормах цієї галузі.

При застосуванні цих процедур аудитор повинен розглянути типи питань, які вимагали внесення облікових коригувань за попередні періоди:

- запита щодо заходів, ухвалених на зборах акціонерів, засіданнях ради директорів, комітетів ради директорів та інших засіданнях, які можуть вплинути на фінансові звіти;
- ознайомлення (на підставі інформації, яка привернула увагу аудитора) з фінансовими звітами для розгляду відповідності фінансових звітів зазначеній основі бухгалтерського обліку;
- отримання (за потреби) висновків інших аудиторів (якщо такі були), котрі проводили аудиторську перевірку або огляд фінансових звітів компонентів суб'єкта господарювання;
- запити осіб, відповідальних за фінансові питання й питання бухгалтерського обліку, наприклад, стосовно:
 - відображення всіх операцій в обліку;
 - відповідності складання фінансових звітів визначеній основі бухгалтерського обліку;
 - змін у господарській діяльності суб'єкта господарювання, принципах і практиці бухгалтерського обліку;
 - моментів, стосовно яких виникали питання у процесі зазначених процедур;
- отримання від управлінського персоналу письмових пояснень (за потреби).

Аудитор повинен здійснити запит щодо інформації про всі подальші події після дати фінансових звітів, які можуть вимагати коригувань або розкриття інформації у фінансових звітах. Проте аудитор не несе відповідальності щодо виконання процедур для виявлення подій, що відбувалися після дати висновку щодо огляду.

Якщо в аудитора є підстава для переконання, що інформація, яка є предметом огляду, може бути суттєво викривлена, аудитор повинен виконати додаткові або ширші процедури, необхідні для висловлення негативної впевненості або для підтвердження необхідності надання модифікованого висновку.

Отже, аудитор повинен покладатися на власні судження, визначаючи характер, час і обсяг проведення процедур з огляду. Для цього аудитор має керуватися:

- будь-якими знаннями, отриманими в процесі аудиторських перевірок або оглядів фінансових звітів за попередні періоди;
- знаннями про бізнес, у тому числі знаннями принципів бухгалтерського обліку і практики тієї галузі, в якій діє суб'єкт господарювання;
- системами бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- ступенем впливу суджень управлінського персоналу на конкретну статтю;
- суттєвістю операцій і залишків на рахунках.

Аудитор повинен застосовувати те саме визначення суттєвості, що й у випадку висловлення аудиторської думки щодо фінансових звітів. Хоча при проведенні огляду існує більший ризик невиявлення викривлень, ніж при проведенні аудиторської перевірки, судження з приводу того, що є суттєвим, виносяться на підставі інформації, щодо якої аудитор дає висновок, а також з урахуванням потреб тих осіб, які покладаються на цю інформацію, а не на рівні забезпеченої впевненості.

Використовуючи результати роботи, виконаної іншим аудитором або експертом, аудитор повинен упевнитися в тому, що така робота відповідає цілям огляду.

Окрім того, аудитор повинен задокументувати питання, важливі для забезпечення доказами обґрунтованості висновку щодо огляду і для доведення того, що огляд проведено відповідно до цього стандарту. У висновок щодо огляду слід включити чітке письмове висловлення негативної впевненості. Аудитор повинен розглянути та оцінити висновки, сформовані на підставі доказів, на яких ґрунтується висловлення негативної впевненості.

На підставі виконаної роботи аудитор повинен оцінити, чи свідчать будь-які дані, отримані під час огляду, про те, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію, відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Висновок щодо огляду фінансових звітів описує обсяг завдання з метою надання змоги зрозуміти характер виконаної роботи, а також для пояснення того, що аудиторська перевірка не була проведена, а отже, аудиторська думка не висловлюється.

Висновок щодо огляду фінансових звітів повинен включати такі основні елементи (зазвичай розташовані у поданій послідовності):

- заголовок;
- адресат;
- вступний або початковий параграф, зокрема: 1) визначення фінансових звітів, стосовно яких проводився огляд; 2) твердження про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання й відповідальність аудитора;
- параграф, що описує характер огляду, зокрема: 1) посилання на цей МСЗО, який застосовується щодо завдань з огляду, або на відповідні національні стандарти чи практику; 2) твердження про те, що огляд обмежується переважно здійсненням запитів і виконанням аналітичних процедур; 3) твердження про те, що аудиторська перевірка не була проведена, що виконані процедури забезпечують нижчий рівень впевненості, ніж аудиторська перевірка і що аудиторська думка не висловлюється; 3) висловлення негативної впевненості;
- дата висновку;
- адреса аудитора;

- підпис аудитора.

Висновок щодо огляду повинен:

- а) вказувати, що при проведенні огляду аудитор не виявив фактів, які дають підставу думати, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності (негативна впевненість);
- б) описувати факти (якщо їх виявлено), що впливають на справедливе й достовірне відображення (достовірне подання в усіх суттєвих аспектах) інформації відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи (по можливості) кількісне визначення можливого впливу(ів) на фінансові звіти; ,
- в) висловлювати модифікацію з приводу негативної впевненості, якщо вплив питання на фінансові звіти настільки суттєвий і всеохопний, що аудитор доходить висновку про те, що модифікація не є доречною для розкриття неправдивого або неповного характеру фінансових звітів, надавати негативне твердження того, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію, відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності або у випадку суттєвого обмеження обсягу огляду включити опис цих обмежень;
- г) висловлювати модифікацію щодо негативної впевненості стосовно можливих коригувань фінансових звітів, внесення яких могло б бути визнане за необхідне при відсутності обмежень;
- д) не висловлювати будь-якої впевненості, якщо можливий вплив обмежень настільки суттєвий і всеохопний, що аудитор доходить висновку про неможливість забезпечення будь-якого рівня впевненості.

Аудитор повинен датувати висновок щодо огляду датою його завершення, що включає виконання процедур стосовно подій, які мали місце до дати висновку. Проте, оскільки аудитор не несе відповідальності за надання висновку щодо фінансових звітів, складених та наданих управлінським персоналом, аудиторіві не слід датувати висновок щодо огляду датою» що передуює даті затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

11.6. ВИСНОВОК АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(МСА 700, 701, 705, 706), ВИСНОВОК ЗА ЗАВДАННЯМ
СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ (МСА 800)

Метою МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення" є визначення основних положень і надання рекомендацій щодо форми та змісту аудиторського висновку фінансової звітності суб'єкта господарювання, який складено незалежним аудитором. Згідно з міжнародними стандартами аудиту (наприклад, МСА 500 - 599 "Аудиторські докази"), Законом України "Про аудиторську діяльність" аудитор повинен проаналізувати й оцінити отримані аудиторські докази для формування свого висновку про перевірену фінансову звітність.

Порядок формування аудиторських висновків, які надаються в результаті аудиторської перевірки звітів суб'єкта господарювання, такий:

- 1) менеджер повинен зібрати в асистентів та молодших аудиторів робочі документи, що стосуються усіх об'єктів аудиту та проаналізувати їх;
- 2) вибрати з цих документів докази для підтвердження (або непідтвердження) достовірності фінансових звітів у всіх суттєвих аспектах;
- 3) надати головному аудитору зведений робочий документ - контрольний лист або огляд робочих документів;
- 4) головний аудитор повинен визначити умови (обставини), рівень суттєвості та їх вплив на вибір видів аудиторського висновку.

Аудиторський висновок призначений для широкого кола користувачів (власників підприємств, їх керівників, працюючих колективів, акціонерів, раді директорів, кредиторів, інвесторів та інших). Його оприлюднення свідчить про те, що фінансовий звіт суб'єкта господарювання як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, методології ведення фінансового обліку, визначеної внутрішнім регламентом облікової політики підприємства і є достовірним.

Сутність висновку полягає в підтвердженні (письмово) думки аудитора про достовірність фінансових звітів, відповідність їх чинному законодавству України. Аудиторський обов'язково повинен мати такі елементи: заголовок, адресат, вступний параграф, обсяг аудиту, висновок аудитора про перевірені фінансові звіти, дату аудиторського висновку, адресу аудиторської фірми (аудитора), підпис аудитора (табл. 11.1).

Таблиця 11.1. Зміст елементів аудиторського висновку

Основні елементи аудиторського висновку	Зміст
1	2
Заголовок аудиторського висновку	запис про те, що аудит здійснюється незалежним аудитором; - назва аудиторської фірми (аудитора); - повна назва суб'єкта господарювання, що перевірялась; - час перевірки.
Адресат	назва адресата, кому призначений висновок (правлінню, акціонерам, раді директорів, засновникам, кредиторам та іншим).
Вступний параграф	- склад перевірених фінансових звітів; - дата та звітний період; - застосування вибіркового (або суцільного) способу перевірки.
Обсяг аудиту	- посилання на МСА; - опис роботи, виконаної аудитором; - опис процесів аудиторської перевірки (тести, оцінка принципів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю).
Висновок аудитора про перевірени фінансові звіти	- думка аудитора про перевірену звітність, ведення бухгалтерського обліку та відповідність її в усіх суттєвих аспектах чинному законодавству.
Дата аудиторського висновку	- дата аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки.
Адреса аудиторської фірми	місце фактичного перебування аудиторської фірми (аудитора)
Підпис аудитора	підпис керівника аудиторської фірми, який має сертифікат аудитора.

У заголовку аудиторського висновку зазначають, що перевірку проведено незалежним аудитором (аудиторами), а також назву аудиторської фірми або прізвище аудитора - приватного підприємця, повну назву суб'єкта господарювання, який перевірявся, та час перевірки. Практика аудиторської діяльності в Україні свідчить про доцільність оформлення суб'єктами аудиторської діяльності висновку на титульному (фірмовому) аркуші з назвою аудиторської фірми, або прізвища, ім'я, по батькові аудитора - приватного підприємця та його реквізитами, номер свідоцтва про включення

до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, затверженому Протоколом засідання АПУ, дата, термін дії.

В аудиторському висновку потрібно чітко зазначити адресата відповідно до умов договору (акціонери, рада директорів, кредитори та ін.), завдання відповідно до предмета договору та місцеві нормативні акти.

У *вступному параграфі* наводиться перелік перевірених фінансових звітів та дата їх складання.

В аудиторському висновку треба зазначити, що відповідальність за фінансові звіти покладається на керівництво суб'єкта господарювання, який перевіряється, а на аудитора - за висловлювання думки щодо них згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" та МСА 200 "Загальні завдання незалежного аудитора та проведення аудиту згідно з Міжнародними стандартами аудиту".

Далі описується обсяг аудиторської перевірки з посиланням на національні стандарти обліку або практики. Це дає впевненість користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику, ведення бухгалтерського обліку, або згідно з міжнародними стандартами обліку, аудиту та практики.

В аудиторському висновку слід зазначити, що перевірка була спланована й підготовлена для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати викривлення та невідповідності в облікових системах і внутрішньому контролі підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. Оцінюючи суттєвість помилок, аудитор повинен керуватися МСА 320 "Суттєвість в аудиті". Доцільно вказати спосіб перевірки фінансових звітів - вибіркового або суцільного.

Крім того, в аудиторському висновку необхідно описати процес аудиторської перевірки через тестування перевірки доказів, оцінку принципів бухгалтерського обліку згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", стан внутрішнього контролю на підприємстві та оцінку загального подання фінансових звітів.

У процесі складання аудиторського висновку аудитор може взаємодіяти з третіми особами — іншими аудиторами, наприклад, аудиторами холдінгових компаній, експертами з оцінки майна, якості продукції, дебіторами, кредиторами, юристами та іншими фахівцями.

У *параграфі*, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансових звітів, вказується:

а) концептуальна основа їх складання (МСФЗ, GAAP, П(С)БО, МСБО чи іншої держави);

б) думка аудитора про те, що фінансова звітність справедливо й достовірно (або достовірно в усіх суттєвих аспектах) відображає фінансовий

стан підприємства на 31 грудня 200_ р. згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку тощо.

Висловлюючи думку, аудитор доцільно використовувати терміни "справедливо та достовірно", або "подають фінансові звіти, достовірні в усіх суттєвих аспектах". Як додаток до думки в аудиторському висновку необхідно вказати відповідність фінансових звітів іншим вимогам Законів та нормативним актам України. Наприклад, "Згідно з нашою думкою, фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно відображає фінансовий стан підприємства на 31 грудня 200_ р., а також результати діяльності відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських принципів".

Датою аудиторського висновку є дата завершення аудиторської перевірки у замовника.

Аудитор не повинен датувати висновок числом, яке передує даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом підприємства.

'Ця дата важлива для користувачів, оскільки вона вказує останній день, коли аудитор несе відповідальність за дослідження суттєвих подій після дати надання фінансової звітності.

У аудиторському висновку необхідно вказати адресу (місцезнаходження) або юридичну адресу офісу аудиторської фірми.

Аудиторський висновок підписує від імені аудиторської фірми її керівник або керівник і аудитор, який проводив аудит, оскільки згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" аудиторська фірма несе відповідальність за проведений аудит.

Отже, МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення" розглядає обставини, коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок, а необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікацій висновку (пояснювального параграфу, умовно-позитивного висновку, відмови від висловлення думки, негативного висновку).

Аудиторські висновки бувають двох видів:

- 1) безумовно-позитивний;
- 2) модифікований:

- аудиторський висновок із пояснювальним параграфом;
- аудиторський висновок з умовно-позитивною думкою;
- аудиторський висновок із негативною думкою;
- аудиторський висновок із відмовою від висловлення думки . *Безумовно-позитивну думку* висловлюють тоді, коли фінансові звіти

достовірно відображають стан суб'єкта господарювання в усіх суттєвих аспектах щодо визначеної концептуальної основи фінансової звітності, розробленої Радою Комітету з МСБО. Вона містить:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення та порядок складу елементів фінансових звітів;
- г) концепцію збереження капіталу.

Безумовно-позитивна думка в аудиторському висновку свідчить *про* те, що інформація в фінансових звітах відповідає в цілому визначеній концептуальній основі, принципам бухгалтерського обліку та методам їх застосування, а також про те, що всі зміни в принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, та їх вплив належно визначені й розкриті у фінансових звітах. Практичними прикладами виконання основних вимог МСА 700 щодо аудиторського висновку є:

- наявність основних елементів (структури) висновку;
- перелік обставин, що впливають (чи не впливають) на думку аудитора;
- зазначений рівень суттєвості.

Модифіковані висновки - це такі висновки, що мають не безумовно-позитивне висловлення думки аудитора, тобто відмінні від безумовно-позитивних.

Аудиторський висновок вважають модифікованим, якщо він містить такі елементи:

- питання, що не впливають на думку аудитора;
- пояснювальний параграф;
- питання, що впливають на думку аудитора;
- умовно-позитивна думка;
- відмова від висловлювання думки;
- негативна думка.

Для полегшення розуміння цих висновків різного типу їх користувачам краще застосовувати одноманітність форми й змісту кожного типу модифікованого висновку. Тому в цьому стандарті, окрім формулювання безумовно-позитивної думки, наведено також приклади модифікуючих висновків, які можна використовувати в разі складання того чи іншого виду висновку.

У тому разі, якщо аудитор має безумовно-позитивну думку щодо фінансової звітності клієнта, але в процесі аудиту виникло питання, яке впливає на фінансові звіти та включено до Приміток до фінансових звітів, аудитор після висновку треба сформулювати пояснювальний параграф.

Модифікації підлягає аудиторський висновок, включаючи параграф, який вказуватиме на суттєвий чинник, що стосується проблем безперервності діяльності. Таке припущення аудитор зобов'язаний зробити, використовуючи МСА 570 "Безперервність". За наявності суттєвого чинника, що стосується проблеми здатності безперервно функціонувати і продовжувати діяльність суб'єкта господарювання, модифікований аудиторський висновок матиме

параграф, в якому буде вказано на суттєвий чинник, що стосується проблеми безперервності.

Включення пояснювального параграфу з описом суттєвої невизначеності або з проблемами безперервності забезпечує аудитору виконання своїх обов'язків щодо цих питань. Однак є застереження: в різних надзвичайних випадках (наприклад, наявність різних невизначеностей, що суттєві для фінансових звітів) аудитору доцільно відмовитись від висловлювання думки щодо достовірності фінансової замість включення пояснювального параграфу. Це і є професійне судження аудитора.

Крім того, модифікація аудиторського висновку з введенням пояснювального параграфу і описом у ньому питань, які впливають на фінансові звіти, можлива у разі наявності питань (проблем), які не впливають на фінансові звіти.

При наявності питань, що впливають на думку аудиторів, висновки згідно з МСА 700 поділяють на три види, які є модифікованими та відрізняються від висновку з пояснювальним параграфом:

- а) умовно-позитивний висновок;
- б) негативний висновок;
- в) відмова від надання висновку.

У деяких випадках аудитор не в змозі висловити безумовно-позитивну думку, оскільки існують обставини, вплив яких на фінансові звіти може бути суттєвим. Виділяють дві категорії обставин, що впливають на методику вибору виду висновку МСА 700:

У. Обмеження обсягу роботи аудитора, що призводить до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови до висловлення думки. Дана ситуація має місце тоді, коли аудитор не може отримати всю необхідну інформацію й пояснення та зібрати достатньо доказів, що фінансова звітність вірогідно відображає в усіх суттєвих аспектах інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Обмеження обсягу роботи аудитора можуть бути:

1) встановлені самим суб'єктом господарювання (обмеження часу перевірки, які диктуються клієнтом; умови завдання, визначені суб'єктом господарювання)

2) зумовлені обставинами в окремих випадках (укладання договору на проведення аудиту після закінчення звітного періоду; неоднозначність законодавства, що може призвести до значних наслідків; облікові записи суб'єкта господарювання неправильні або неповні; відсутність даних відносно деяких статей балансу).

За таких обставин, щоб отримати достатні аудиторські докази для висловлення безумовно-позитивної думки, аудитор повинен виконати наступні обґрунтовані альтернативні процедури:

- у разі неможливості присутності при інвентаризації запасів аудитор перевіряє документи щодо реалізації конкретних статей запасів, придбаних до проведення інвентаризації;
- для підтвердження дебіторської заборгованості дебіторів, від яких не отримано підтвердження, вивчаються рахунки-фактури продаж, рух грошових коштів від реалізації тощо.

Ці альтернативні процедури найчастіше використовують при обмеженні обсягу аудиту за обставин, коли договір на проведення аудиту укладається після дати балансу. Якщо аудитор за допомогою альтернативних процедур отримує достатні докази, що інформація, яка перевіряється, вірогідно відображає стан справ, то він висловлює безумовно-позитивну думку; якщо альтернативні процедури неможливо виконати, або вони не дають достатніх доказів, то висловлюється умовно-позитивна думка або відмова від висловлювання думки. За існування обмеження обсягу роботи аудитора в аудиторському висновку слід описати обмеження та зазначити можливі коригування фінансових звітів, які могли б виявитися необхідними при відсутності обмеження.

2. Незгода з управлінським персоналом з питань прийнятності та застосування облікової політики, достатності даних у звітності, відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті, що призводить до висловлення умовно-позитивної або негативної думки. Така незгода проявляється у наступних випадках:

а) у фінансовому обліку не нараховано та не відображено в звітах знос основних засобів, що не відповідає Національним та Міжнародним стандартам фінансової звітності й викривлює вартість активів компанії;

б) витрати на придбання запасів (ввізне мито, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування тощо) включено не в вартість запасів, а віднесено до витрат періоду;

в) не враховано в звітності зміни вартості запасів внаслідок пошкодження та застарілості;

г) не розкрито інформацію та операції з пов'язаними сторонами, які займають значне місце в господарській діяльності компанії;

д) материнським підприємством не складається консолідована фінансова звітність групи;

е) існує невідповідність між даними аналітичного та синтетичного обліку, некоректна кореспонденція рахунків обліку тощо.

Пояснювальний параграф з описом питань, що впливають на думку аудитора, розміщують між параграфом, де описано обсяг, і параграфом, у якому висловлено думку аудитора.

Важливим чинником, що має прямий вплив на вибір аудитором виду висновку, є суттєвість, оцінка якої є предметом професійного судження аудитора.

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності та МСА 320 інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Для аудиту звітності предметом суттєвості можуть бути:

- а) твердження самої звітності;
- б) відхилення в обліковому відображенні економіко-правової суті господарського факту;
- в) невідповідності трансформації первинних облікових даних у дані звітності.

Аудитор повинен приймати до уваги дві сторони суттєвості: якісну та кількісну.

З якісної сторони аудитор повинен використати своє професійне судження для того, щоб визначити, наскільки суттєві відхилення в порядку проведення господарських операцій від вимог нормативних актів чинного законодавства. В вітчизняній аудиторській практиці існує тенденція до використання якісної сторони суттєвості, особливо пов'язаної з податковим законодавством та Карним кодексом України Ідодо ухилення від сплати податків та обов'язкових платежів. У цьому випадку якісна сторона суттєвості тісно пов'язана з відповідальністю посадових осіб та штрафними санкціями. Тобто наслідки якісної сторони суттєвості часто стають суттєвими і кількісно.

З кількісної сторони аудитор повинен оцінити, чи перевищують окремо або в сумі знайдені відхилення кількісний критерій рівня суттєвості. Розрахунок загального розміру суттєвості та розподіл її за статтями звітності проводиться на стадії планування за МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів" та МСА 320 "Суттєвість у плануванні та здійсненні аудиту". При проведенні тестування суттєвість виступає як критерій вибору об'єктів перевірки і видів тестів. У подальшому за результатами тестування аудитор оцінює виявлені відхилення та їх вплив на вибір виду аудиторського висновку.

Що стосується фінансової звітності, то для вибору виду висновку розрізняють три рівні суттєвості:

1) несуттєві суми, коли неточність у фінансовій звітності не впливає на прийняття рішення користувачем фінансової звітності (надається безумовно-позитивний висновок);

2) суттєві суми, які не впливають на загальну думку щодо звітності. Цей рівень суттєвості спостерігається тоді, коли наявність невідповідностей у фінансовій звітності впливає на рішення користувачів, хоча в цілому фінансова звітність вірогідно відображає фінансовий стан. Аудитор повинен прийняти рішення щодо рівня суттєвості та оцінити дію виявлених невідповідностей на фінансову звітність. Якщо за судженням аудитора

невідповідності є суттєвими, проте не впливають на загальну думку щодо звітності, надається умовно-позитивний висновок;

3) суттєві та несуттєві, але такі, що часто фіксуються розміри невідповідності, що впливають на думку про звітність. Цей найвищий рівень суттєвості має місце в тому разі, якщо користувачі неодмінно приймуть неправильні рішення, коли будуть довіряти фінансовій звітності. В цьому випадку аудитор повинен відмовитися від надання висновку або надати негативний висновок. Під час визначення суттєвого розміру виявленого відхилення важливе значення має база його порівняння.

Концептуально рівень суттєвості має значний вплив на вид наданого висновку, однак на практиці прийняти рішення в кожній конкретній ситуації досить важко. Оцінка того, що суттєво, а що ні, - є думкою аудитора та залежить від його досвіду та кваліфікації.

Отже, структура видів висновків за МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення" така:

а) умовно-позитивний висновок надається в разі неможливості висловити безумовно-позитивну думку в зв'язку із незгодою з діями керівництва або обмеженням обсягу робіт, якщо вплив будь-якої незгоди або обмеження не настільки суттєвий та всеосяжний та не учиняють суттєвих перекручень реального стану справ. Умовно-позитивний висновок має містити вираз "... за винятком..." щодо фактів або подій, які впливають на стан справ та якого стосується модифікація.

б) негативний висновок надають тоді, коли вплив на фінансові звіти незгоди з керівництвом настільки суттєвий та всеосяжний, що, за думкою аудитора, недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити неповноту та недостовірність фінансових звітів.

Основна відмінність умовно-позитивного висновку від негативного висновку полягає у невідповідності розкриття інформації в фінансових звітах.

в) відмова від висновку має місце в тих випадках, коли обмеження обсягів- перевірки такі великі та суттєві, що аудитор не має змоги отримати всі необхідні або достатні докази для формулювання думки про фінансові звіти замовника. Аудиторський висновок в цьому разі повинен містити опис обмежень та можливі коригування фінансових звітів, які могли б виявитися необхідними за відсутності обмеження.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, то він повинен у висновку описати всі обґрунтовані причини модифікації та дати кількісний опис їх можливого впливу на фінансові звіти в окремому пояснювальному параграфі. У МСА 700 зазначено, що такий пояснювальний параграф передусє висловлюванню думки або відмови від неї.

Можливі конфліктні ситуації, та дії аудитора, спрямовані на їх попередження або розв'язання, форс-мажорні обставини.

Після вивчення аудитором своїх робочих документів він може дійти висновку, що одна або декілька статей фінансової звітності мають суттєві викривлення, що свідчить про те, що фінансова звітність недостовірно відображає діяльність підприємства. В таких випадках аудитор повинен обговорити ці питання з керівництвом клієнта, яке може на захист своєї позиції пред'явити якісь додаткові докази або погодитися внести деякі зміни в звітність і розкрити більш докладно припущення, які було використано при складанні суб'єктивно напрацьованих оцінок, що можуть призвести до виникнення конфліктних ситуацій.

Обговорення існуючих проблем треба проводити, доки достатня кількість суттєвих розбіжностей не буде вирішена з тим, щоб що аудитор міг зробити висновок про те, що всі інші позиції не викривляють фінансову звітність.

Залежно від розміру і складності організації, яку перевіряють, аудитор може вимагати обговорити кожен позицію на кількох рівнях керівництва. Перше обговорення зазвичай проводять з особою, яка безпосередньо відповідає за рішення цього питання і може надати всі необхідні докази. Після цього конфліктні ситуації можуть бути розв'язані разом із головним бухгалтером або керівником, який несе відповідальність за фінансові питання, а далі - головою правління. При обговоренні на такому рівні необхідно дійти згоди, як вирішити поточні проблеми так, щоб підприємство отримало безумовний висновок, а також відвернути "зростання" аналогічних проблем. Дуже важливо, щоб на побічних обговореннях аудитор не міг допустити виникнення таких чинників, як зменшення строків, гарячі дискусії і незадоволення клієнта в зв'язку з написанням висновку, намагання поставити під сумнів його професійну об'єктивність. У таких ситуаціях вкрай необхідні дипломатичність і такт.

Попереднє і ретельне вирішення можливих конфліктних ситуацій є найкращим шляхом до їх уникнення. Проте в деяких ситуаціях висловлення негативної думки може бути єдиним правильним рішенням на небажання клієнта скоригувати суттєві викривлення в фінансовій звітності.

Отже, при вирішенні конфліктних ситуацій і форс-мажорних обставин необхідно користуватись принципами Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Наявність основних вимог МСА 700 для надання аудиторського висновку про фінансову звітність дає змогу встановити критерії (ознаки) порушень його, а саме:

- відсутній один (або кілька) із основних елементів структури аудиторського висновку;
- не виявлені (або не зазначені) обставини, що мали вплив (чи не мали) на думку аудитора;
- не визначений (або помилково визначений, викривлений) рівень суттєвості, що впливає на вибір виду висновку аудитора;

- порушено місця розташування пояснювального параграфа, що викривлює зміст думки аудитора та виду аудиторського висновку;
- аудиторська думка недостатньо обґрунтована обставинами та рівнем суттєвості;
- зміст аудиторського висновку не відповідає (частково не відповідає) меті МСА700;
- нечітко сформульована думка аудитора щодо фінансової звітності в цілому.

МСА 700 та коментар до нього можуть бути використані в українській практиці аудиту при наданні суб'єктами господарювання фінансової інформації державним органам (Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національний Банк України, Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг), які встановлюють формат аудиторського висновку.

Якщо треба надати висновки у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть та форму визначеного висновку і в разі потреби за вимогами внести необхідні зміни цього МСА 700 і коментаря до нього, використовуючи МСА 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення".

Аналізуючи МСА 700 та ст. 7 Закону України "Про аудиторську діяльність", слід акцентувати увагу на наявність у цьому Законі процедури офіційного подання аудиторського висновку установі, організації або господарюючому суб'єкту України аудитором іноземної держави. У цьому випадку аудиторський висновок підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

Крім того, МСА 700 (§ 2) та іншими стандартами передбачається висловлення думки щодо фінансових звітів, а ст. 7 Закону України "Про аудиторську діяльність" вимагає скласти висновки ще й стосовно відповідності встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Доки Закон України "Про аудиторську діяльність" діє без змін, є потреба в аудиторському висновку зазначити і цей аспект відповідності (чи невідповідності) звітності встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Відповідальність аудитора за надання аудиторського висновку передбачена не відповідно до МСА 700, а Законом України "Про аудиторську діяльність" відповідно до ст. 25 "Цивільно-правова відповідальність" і ст. 26 "Інші види відповідальності".

Надання аудиторського висновку, який не відповідає до МСА 700, вважається наданням замовнику неякісного аудиторського висновку, за що аудитор (аудиторська фірма) несе відповідальність. Існують такі види відповідальності:

- *морально-етична* у оскільки суспільство вважає аудитора гарантом достовірності інформації щодо фінансової звітності та здатності безперервної діяльності суб'єкта господарювання;
- *цивільно-правова*, яка ст. 25 Закону України "Про аудиторську діяльність" передбачається як майнова та інша відповідальність, зазначена в договорі згідно із чинним законодавством;
- *дисциплінарна та адміністративна* - застосування АПУ таких видів стягнення, як попередження, призупинка дії сертифікату аудитора, виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Суб'єктивна сторона порушень аудитором вимог МСА 700 може характеризуватися як навмисні дії, проте в деяких випадках може трактуватися як необачність;
- *кримінальна* - коли слідчі органи змогли класифікувати ці порушення як здійснення правопорушення організованою групою за попередньою змовою групи осіб. Деякі види злочинів в сфері господарської діяльності визначені в новому Кримінальному кодексі в статтях: 218 "Фіктивне банкрутство"; 219 "Доведення до банкрутства"; 220 "Приховування стійкої фінансової неплатоспроможності"; 222 "Шахрайство з фінансовими ресурсами".

Якщо аудитор притягається слідством як свідок по процесуальному положенню фахівця, то наступає відповідальність його за ст. 384 ККУ за надання заздалегідь неправдивих свідчень, ст. 385 "Відмова свідка від надання свідчень або експерта чи перекладача виконувати покладені на нього обов'язки". Можливе притягнення до відповідальності за невиконання вимог МСА 700 в окремих випадках та частинах (елементах висновку) за злочини в сфері службової діяльності: ст. 368 "Отримання хабара"; ст. 370 "Провокація хабара".

Метою МСА 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" є встановлення положень, надання практичних рекомендацій щодо безпосереднього виконання аудиторських завдань спеціального призначення (із описом процедур, необхідних для виконання таких завдань) і складання на їх основі відповідного аудиторського звіту.

МСА 800 розкриває види аудиторських послуг, що належать до завдань з аудиту спеціального призначення, визначає алгоритм проведення таких робіт і зміст відповідних аудиторських висновків, містить конкретні приклади складання та надання висновків.

Сферою застосування МСА 800 є спеціальні види аудиту та ситуації, в яких необхідно висловити думку аудитора щодо будь-якої фінансової інформації, крім фінансових звітів у цілому.

Цей стандарт не застосовується також для усього спектру супутніх послуг (тобто в межах завдань, які передбачають огляд фінансових звітів,

виконання погоджених процедур або підготовку фінансової інформації), що чітко передбачено п. 1 МСА 800.

МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського висновку:

- а) повного пакету фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої концептуальної основи обліку;
- б) одного з компонентів повного пакета фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого звіту, конкретного рахунку, елементів рахунку або статей фінансового звіту;
- в) виконання контрактних угод;
- г) узагальнення фінансових звітів.

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, що будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів. Формуючи думку щодо фінансових звітів, аудитор оцінює на основі отриманих аудиторських доказів, чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень. Цей процес включає висновки, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів до прийнятно низького рівня, та оцінку впливу невіправлених ідентифікованих викривлень. Формування професійної аудиторської думки включає оцінку, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені у відповідності до конкретних вимог застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів. Така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності), чи:

- а) відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;
- б) прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;
- в) є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена в фінансових звітах;
- г) дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах (наприклад, на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Аудитор повинен вказати в своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Ця відповідальність стосується:

- а) розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових

звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

б) вибору та застосування відповідної облікової політики;

в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.

Фінансові звіти подаються управлінським персоналом. Він несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. В деяких випадках аудиторів може виявитись необхідним розширити опис відповідальності управлінського персоналу, для відображення додаткової відповідальності стосовно підготовки та подання фінансових звітів в контексті конкретної країни або природи суб'єкту господарювання.

У аудиторському висновку слід вказувати, що аудит проводився у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У аудиторському висновку слід описати аудит, вказуючи, що:

а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриттів у фінансових звітах;

б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових звітах, для розробки аудиторських процедур у відповідності до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкту господарювання. У випадках, коли аудитор несе відповідальність за висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю в зв'язку з аудитом фінансових звітів, аудиторів не слід вписувати фразу, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

в) аудит включає і оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та загального представлення фінансових звітів.

У аудиторському висновку слід вказувати, що аудитор вважає, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.

Метою МСА 800 є встановлення стандартів і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення стосовно:

- повного пакета фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку;
- компонента повного пакета фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту,

конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті; - виконання контрактних угод; - узагальнених фінансових звітів.

Алгоритм формулювання думки аудитора в умовах існування обмеженої впевненості щодо об'єкта перевірки представлено на рис. 11,1

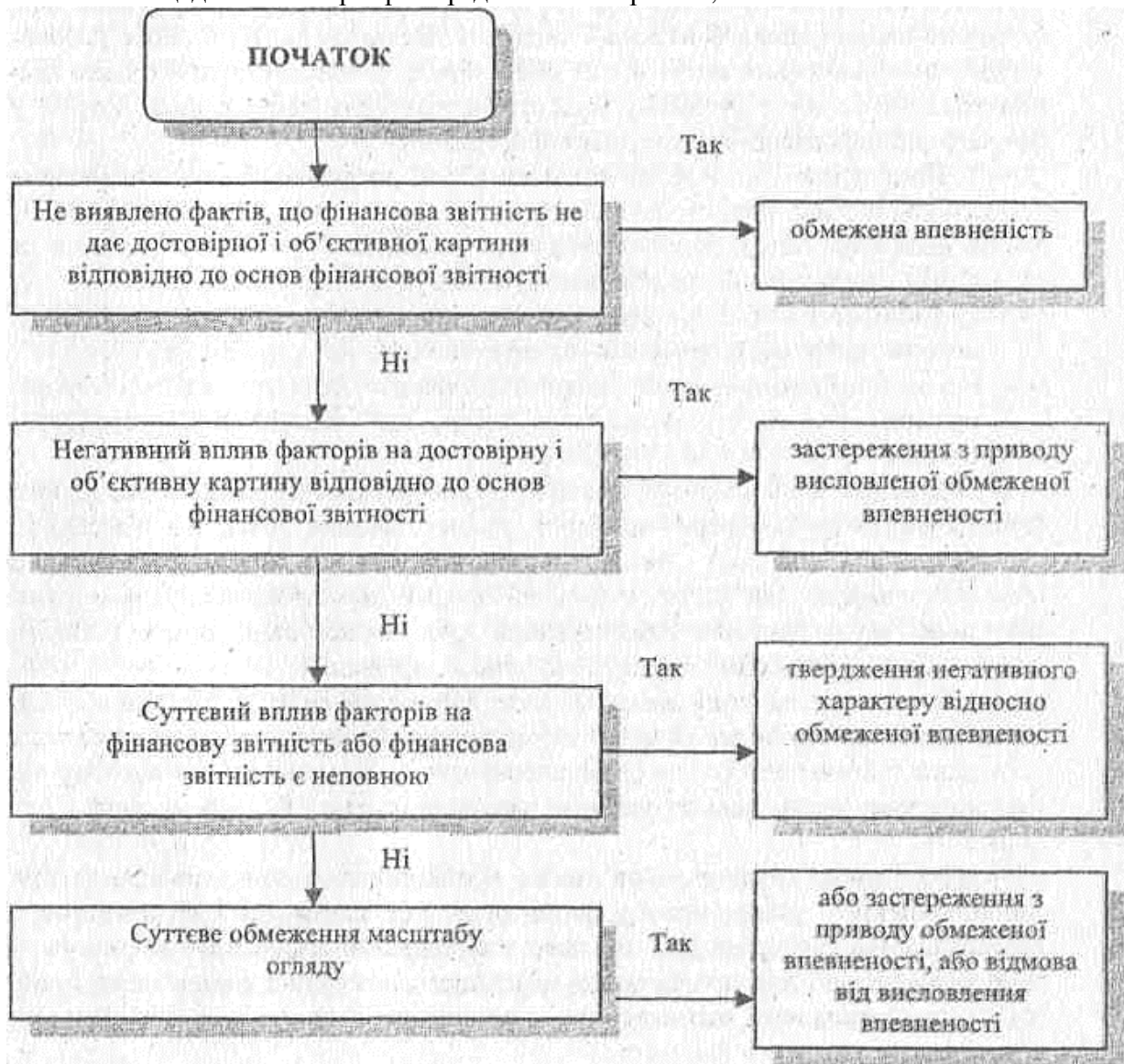


Рис. 11.1. Алгоритм формулювання думки аудитора в умовах існування обмеженої впевненості щодо об'єкта перевірки

До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення (крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів) слід

включати перераховані аналогічні основні елементи, що викладені у МСА 700. Бажано дотримуватися відповідності форми і змісту аудиторського висновку, оскільки це сприяє кращому його розумінню користувачем.

Фінансові звіти, підготовлені у відповідності до таких концептуальних основ фінансової звітності, можуть виявитись єдиними фінансовими звітами, *що* їх готує суб'єкт господарювання; за цих обставин вони будуть використовуватись і іншими користувачами окрім тих, для кого й була розроблена дана концептуальна основа фінансової звітності. Незважаючи на широке розповсюдження фінансових звітів за цих обставин, ці фінансові звіти все одно вважаються, з точки зору МСА, підготовленими для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.

Прикладами основ фінансової звітності, розрахованих на задоволення потреб конкретних користувачів, будуть:

- податковий метод обліку для пакета фінансових звітів, що подають ся разом з податковою декларацією суб'єкта господарювання;
- касовий метод обліку надходжень і платежів для інформації з грошових потоків, які можуть вимагати від підприємства його кредитори;
- положення про фінансову звітність, ухвалені державним регуляторним органом для пакету фінансових звітів, що подаються в регуляторні органи.

Для правильного розуміння виду аудиторського завдання спеціального призначення треба звернути увагу на визначення згідно з глосарієм. Узагальнені фінансові звіти - це фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка надає у стислій формі перевірені аудитором річні фінансові звіти з метою інформування груп користувачів про результати діяльності та фінансовий стан суб'єкта господарювання.

З цього визначення випливає категоричне правило застосування МСА 800: якщо аудитор не висловив думку щодо фінансових звітів, на основі яких складено узагальнену (стисло) фінансову звітність (включаючи відмову від надання висновку), він не повинен давати звіт про узагальнену фінансову звітність.

Важливою є також обов'язкова необхідність чіткого посилання при оприлюдненні узагальненої фінансової звітності на її змістовне навантаження: інформація в ній має узагальнений характер, і користувачі попереджені, що для правильного та кращого розуміння фінансового стану суб'єкта узагальнену звітність доцільно читати одночасно із фінансовими звітами встановленого формату.

11.7. ВИСНОВОК ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ЗВІТНОСТІ МСФЗ (ПМПА1014)

Надання висновку про відповідність звітності МСФЗ проводиться відповідно вимог Положення по міжнародній аудиторській практиці (ПМАП) 1014 "Надання висновків аудиторами про відповідність фінансової звітності Міжнародним стандартам". ПМАП 1014 є об'єднаною в даному розділі групою документів, які в тій або іншій мірі пов'язані з аудитом фінансової звітності при деяких специфічних напрямках їх діяльності. ПМАП не мають сили стандартів, але надають практичну допомогу аудиторам в ході проведення перевірок. У кожному конкретному ПМАП окремі аспекти вживання МСА розглядаються детальніше і скрупульозно, чим в основному тексті стандартів.

Метою ПМПА 1014 "Надання висновків аудиторами про відповідність фінансової звітності Міжнародним стандартам" є допомога аудиторам та розвитку належної практики шляхом надання рекомендацій щодо застосування МСА 700 у випадках, коли фінансові звіти складені із застосуванням Міжнародні стандартів фінансової звітності (МСФЗ) або містять посилання на МСФЗ.

Аудитор застосовує професійне судження для визначення того, якою мірою будь-які з рекомендацій, описаних у цьому ПМПА, можуть бути доречні з огляду на вимоги МСА 700 та конкретні обставини суб'єкта господарювання.

Отже, Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) використовується аудитором при наданні додаткових рекомендацій, коли висловлюється думка про фінансові звіти, що, за твердженнями управлінського персоналу, складені:

- виключно згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ);
- згідно з МСФЗ та національною концептуальною основою фінансової звітності;
- згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності з розкриттям інформації про рівень відповідності МСФЗ.

У практичній діяльності існують приклади, коли суб'єкти господарювання стверджують, що їх фінансові звіти складені згідно з МСФЗ, тоді як фактично вони не відповідають усім вимогам, встановленим МСФЗ, зокрема:

- фінансові звіти стверджують, що вони були складені згідно з МСФЗ, але потім вказують на деякі суттєві відхилення;
- фінансові звіти визначають конкретні вимоги МСФЗ, які суб'єкт господарювання використовує для складання фінансових звітів, але
 - не охоплюють усіх вимог, які слід застосовувати до суб'єкта господарювання для того, щоб він у повній мірі відповідав МСФЗ;

- фінансові звіти визначають часткову відповідність МСФЗ без посилання на конкретні відхилення.

1. *Фінансові звіти стверджують, що вони були складені згідно з МСФЗ.* Безумовно-позитивна думка висловлюється, лише коли аудитор може зробити висновок, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності.

За усіх інших обставин аудитор мусить відмовитися від висловлення думки або надати умовно-позитивну або негативну думку в залежності від характеру обставин.

Фінансові звіти, складені згідно з кількома концептуальними основами фінансової звітності, мають відповідати кожній із зазначених концептуальних основ окремо.

Комплект фінансових звітів, складений згідно з однією концептуальною основою, який містить примітку або додатковий звіт, що були би відображені згідно з іншою концептуальною основою фінансової звітності, не є складеним згідно з цією іншою концептуальною основою.

2. *Фінансові звіти, складені згідно з МСФЗ та національною концептуальною основою фінансової звітності.* Фінансові звіти, що складені згідно з обома концептуальними основами, це звіти мають одночасно відповідати вимогам обох концептуальних основ фінансової звітності без будь-якої необхідності у вищезгаданих додаткових звітах. На практиці одночасна відповідність як МСФЗ, так і національній концептуальній основі фінансової звітності малоімовірна, якщо країна не прийняла МСФЗ як свою концептуальну основу фінансової звітності або не усунула усі бар'єри щодо відповідності МСФЗ. За цих обставин аудитор заохочує управлінський персонал до складання фінансових звітів лише згідно з однією концептуальною основою фінансової звітності з врахуванням будь-яких вимог відповідних законів та нормативних актів.

Тому аудитору необхідно обговорювати з управлінським та найвищим управлінським персоналом фінансові звіти, в яких зазначено, що вони складені згідно з МСФЗ та національною концептуальною основою фінансової звітності.

Якщо управлінський персонал наполягає на зазначенні того, що фінансові звіти були складені як згідно з МСФЗ, так і національною концептуальною основою фінансової звітності, аудиторський висновок містить посилання на обидві концептуальні основи. Однак аудитор розглядає кожну концептуальну основу фінансової звітності окремо. Якщо за результатами цього розгляду встановлена невідповідність одній із концептуальних основ, але не встановлена невідповідність іншій концептуальній основі, аудитор висловлює безумовно-позитивну думку про відповідність цій концептуальній основі та умовно-позитивну думку або

негативну думку стосовно відповідності першій концептуальній основі. Якщо на думку аудитора невідповідність одній із концептуальних основ фінансової звітності спричиняє до невідповідності фінансових звітів іншій концептуальній основі фінансової звітності, аудитор висловлює умовно-позитивну думку або негативну думку стосовно відповідності обом концептуальним основам.

3. Фінансові звіти, складені згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності з розкриттям інформації про рівень відповідності народним стандартам фінансової звітності. Суб'єкти господарювання, що складають свої фінансові звіти згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності, можуть додатково, у примітках до цих фінансових звітів, розкривати інформацію про рівень їх відповідності МСФЗ. За цих обставин аудитор розглядає, чи є точними, та чи не вводять в оману твердження, зроблені у примітках до фінансових звітів стосовно рівня такої відповідності. Далі аудитор також розглядає вплив розкриття такої інформації на аудиторський висновок.

Примітка до фінансових звітів, яка містить розкриття інформації про відповідність МСФЗ, розглядається таким же чином, як будь-яка інша примітка до фінансових звітів. Усі такі примітки містять твердження управлінського персоналу, і аудитор отримує достатні та відповідні докази для підтвердження цих тверджень. Якщо примітка містить посилання на відповідність МСФЗ, аудитор розглядає правильність примітки. У деяких випадках аудитор може дійти висновку, що примітка містить оманливу інформацію, що фінансові звіти не відповідають національній концептуальній основі фінансової звітності. Це ймовірно за обставин, коли посилання на відповідність МСФЗ вводить в оману користувачів фінансових звітів тому, що містить суттєво неточну інформацію або неповну інформацію, яка є суттєвою та значущою для фінансових звітів (наприклад відсутність відповідності конкретному МСФЗ, яка є суттєвою та значущою для фінансових звітів, може спричинити до оманливого розкриття інформації, якщо інформація неадекватно розкрита, включаючи кількісну оцінку впливу на фінансові звіти).

Якщо фінансові звіти не відповідають національній концептуальній основі фінансової звітності, тому що розкриття інформації згідно з МСФЗ вводить в оману, аудитор в аудиторському висновку висловлює умовно-позитивну думку або негативну думку.

Примітка до фінансових звітів, яка містить розкриття інформації про відповідність МСФЗ, може не містити оманливої інформації про невідповідність фінансових звітів національній концептуальній основі фінансової звітності. Якщо на думку аудитора посилання на відповідність МСФЗ не вводить в обману, аудитор може висловити безумовно-позитивну думку про відповідність фінансової звітності національній концептуальній основі.

За деяких обставин аудитор може вирішити модифікувати аудиторський висновок шляхом додавання до нього пояснювального параграфу Для зосередження уваги на примітку, яка містить посилання на відповідність МСФЗ. Застосуванні пояснювального параграфу не є заміною надання умовно-позитивної думки або негативної думки про відповідність національну концептуальній основі фінансової звітності, якщо розкриття інформації про відповідність МСФЗ вводить в оману стосовно того, що фінансові звіти не відповідають концептуальній основі національної фінансо звітності.

11.8. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ (ПМПА 1005)

До малих підприємств відносяться суб'єкти на підставі наступних основних ознак:

- за законодавством;
що володіють специфічними межами, на підставі яких аудитор може винести свою думку про їх фінансову звітність.

При аудиті малих підприємств можуть виникати обмеження, пов'язані із специфікою малих підприємств як суб'єкта підприємництва. Обмеження об'єму перевірки в процесі аудиту малих підприємств пов'язані, перш за все, з недостатнім розділенням повноважень між співробітниками, а також з роллю власника компанії в її діяльності і формуванні форми і вмісту фінансової звітності. При аудиті малих підприємств необхідно правильно вибрати методику перевірки, яка може дозволити адекватно оцінити систему бухгалтерського обліку і СВК.

При аудиті малих підприємств необхідно звернути увагу на наступні потенційні джерела ризиків:

- нерегулярність облікових записів;
- думка керівництва про те, що окрім аудиту може бути також проведене відновлення обліку;
- недостатнє розділення повноважень і відповідальності;
- поєднання співробітниками функцій по веденню бухгалтерського обліку і розпорядженню активами, що створює ґрунт для розкрадань;
- велика кількість розрахунків за готівку, що також збільшує можливість розкрадань;
- введення невідповідних і непогоджених даних у комп'ютер.

За відсутності належної інформації на стадії попереднього планування аудитор має право відмовити в проведенні аудиту. Необхідно використовувати всі аудиторські стандарти, які використовуються для останніх економічних суб'єктів.

При оцінці аудиторського ризику слід керуватися стандартами 300-499 "Оцінка ризиків та відповідь на оцінені ризики" і на підставі наявних

обмежень надійності СВК і бухгалтерського обліку при оцінці ризиків покладатися не на СВК, а на проведення аудиторських процедур по суті.

З врахуванням особливостей малих підприємств і аналізу ризиків в малих підприємствах виникають і особливості здобуття аудиторських доказів, коли аудитор може виносити свою думку про достовірність бухгалтерської звітності на підставі аудиторських процедур по суті. Потрібно звертати особливу увагу на здобуття письмових роз'яснень від керівництва. При зборі і оцінці інформації про малі підприємства необхідно враховувати особливості нормативної бази: наявність спрощених норм реєстрації; наявність спрощеного порядку представлення бухгалтерської і статистичної звітності; використання форм, що індивідуально розробляються; існування заходів державної підтримки малого підприємництва.

Слід зазначити, що основні принципи та процедури і відповідні практичні рекомендації щодо проведення аудиторської перевірки фінансових звітів будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від його розмірів, організаційно-правової форми, структури власності чи управління, а також характеру його діяльності містять міжнародні стандарти аудиту (МСА). Проте, Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) визнає, що аудит малих підприємств має деякі особливості.

Але слід зазначити, що Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1005 "Особливості аудиту малих підприємств" не встановлює жодних нових вимог до аудиту малих підприємств і не передбачає будь-яких відступів від вимог МСА. Усі аудиторські перевірки малих підприємств повинні проводитися відповідно до МСА. Мета ПМПА 1005 - розглянути основні характеристики малих підприємств і визначити їх вплив на застосування МСА, тому у ньому розглядаються характеристики малих підприємств та містяться рекомендації щодо застосування МСА.

Аудитор будь-якого суб'єкта господарювання адаптує методику аудиту до специфіки конкретного суб'єкта і конкретного завдання. Аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великого суб'єкта господарювання тим, що документація малого підприємства спрощена, а сам аудит не такий складний та потребує меншої кількості асистентів. Термін "мале підприємство" у цьому контексті відображає не лише розміри суб'єкта господарювання, але й його типові якісні характеристики. Серед кількісних показників, що характеризують розмір підприємства, можуть бути показники балансу, доход і кількість працівників. Проте такі показники не є визначальними.

Отже, при аудиті малих підприємств враховується їх характеристика, що проявляється у наступних моментах:

1. *Концентрація власності і управління.* Як правило, малим підприємством володіє вузьке коло осіб; найчастіше це один власник. Власник може найняти керівника для управління суб'єктом господарювання,

проте у більшості випадків він бере безпосередню участь в повсякденному управлінні підприємством.

У ПМПА 1005 використовується термін "власник-керівник" для позначення статусу даних стосунків.

2. *Невелика кількість джерел доходу.* Малі підприємства часто пропонують обмежений асортимент товарів або послуг і провадять свою діяльність на одному об'єкті або на обмеженій кількості об'єктів. Такі особливості дають аудиторів змозгу швидше розібратися у специфіці діяльності малого підприємства і відобразити її в документах, а також відпадає необхідність у застосуванні різноманітних аудиторських процедур, які можуть мати і досить нескладний характер.

3. *Спрощена система ведення бухгалтерського обліку.* Система бухгалтерського обліку, що є відповідною чинному законодавству, організована так, щоб забезпечувати обґрунтовану впевненість у тому, що:

- усі операції та інші дані бухгалтерського обліку, які слід відобразити, фактично відображені в обліку;
активи та зобов'язання, відображені в системі бухгалтерського обліку, насправді існують і відображені у відповідних сумах;
- факти шахрайства та помилки буде виявлено при обробці облікової інформації.

4. *Обмежені заходи внутрішнього контролю.* З урахуванням розмірів малих підприємств та економічних міркувань використання такими підприємствами складної системи внутрішнього контролю зазвичай недоцільне й небажане. Крім того, можливість поділу обов'язків обмежена через невелику кількість працівників. Проте навіть на дуже малому за розміром підприємстві доцільно застосовувати розподіл обов'язків за ключовими напрямками роботи, або інші форми нескладного, але ефективного контролю. Управлінський контроль, який постійно здійснюється безпосередньо власником-керівником, також може мати значний позитивний ефект, оскільки власник-керівник особисто зацікавлений у збереженні активів підприємства, оцінюванні результатів його діяльності та у здійсненні контролю за його діяльністю.

Отже, у таблиці 11.2 наведений перелік МСА, на основі яких згідно з вимогами РМСАНВ (та її попередника - Комітет з міжнародної практики аудиту) необхідно проводити аудит малих підприємств:

Таблиця 11.2. малих підприємств
Перелік МСА, що містять інформацію про аудит

МС А	Назва	Коментарії щодо застосування МСА	Де шукати інформацію про аудит малих підприємств
1	2	3	4
210	Умови домовленості про аудиторську перевірку	Враховуючи недостатню обізнаність власника малого підприємства про різні проблеми, пов'язані з аудитом, а листі-зобов'язанні мають бути чітко прописані обов'язки власника-менеджера і аудитора. За відсутності необхідних доказів аудитор може або відмовитися від проведення аудиту або висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлювання думки (МСА 700)	ПМПА 1005 "Особливості аудиту малих підприємств"
220	Контроль якості аудиторської роботи	В ході перевірки необхідно враховувати вимоги в області професіоналізму, компетентності, делегування повноважень, консультування і так далі У МСА велика роль і значення відводиться тому, яка фірма і хто проводить аудит малих підприємств	МСА 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації"
1 230	Документація	На малих підприємствах найбільш ефективним виявляється документування схем документообігу і опис системи управління підприємством	МСА 230 "Документація з аудиторської перевірки"
240	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок	При аудиті малих підприємств з врахуванням ролі власника-керівника необхідно звертати увагу: 1) наявність стимулів до спотворення звітності; 2) наявність розмежування між засобами власника і підприємства; 3) часту зміну консультантів; 4) наявність необхідних операцій із зв'язаними сторонами; 5) виплату завищених гонорарів;	МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів"

Продовження таблиці 11.2

1 1	2	3	4	I
		б) розбіжності з подат-ковими органами. При зборі аудиторських доказів необхідно розглянути: а) обґрунтованість вживання спрощеної системи ведення бухгалтерського обліку; б) правильність ведення книги обліку доходів і витрат; в) правильність визначення доходу		
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів	Визначивши відповідні галузеві закони та нормативні акти, які можуть застосовуватися, аудитор малого підприємства включає їх до складу інформації про підприємство, яка зберігається в архіві, і в наступні роки переглядається та поновлюється, якщо у цьому виникає потреба	ПМПА 1005	
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу	Управлінська структура малого підприємства може бути нечітко визначена, або особи, що належать до найвищого управлінського персоналу, є особами, що управляють суб'єктом господарювання. Тому аудитор визначає, хто уповноважений виконувати функції нагляду, контролю та управління малим підприємством	ПМПА 1005	
300	Планування аудиту	Оскільки, як правило, аудит малих підприємств проводять аудитор з асистентом, то процес координації дій і планування полегшується	МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів"	
315	Оцінка ризиків	Невід'ємний ризик досить високий через концентрію повноважень в одних руках. Ризик засобів контролю високий через відсутність чіткий розподіл	МСА 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих"	

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
		розмежованих обов'язків, малої кількості співробітників. Особистий контроль знижує ризик. Ризик невиявлення на підставі невід'ємного ризику і ризику засобів контролю аудитор може визначити об'єм перевірок по суті	викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища"
320	Суттєвість в аудиті	При оцінці суттєвості можуть бути вибрані різні показники, найбільш відповідні для даного конкретного підприємства: прибуток до оподаткування, виручка від реалізації, валюта балансу	ПМПА 1005
330	Аудиторські процедури	Застосування спрощених аудиторських процедур через масштаби діяльності підприємства	МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків "
500	Аудиторські докази	До особливих проблем збору і отримання аудиторських доказів на малому підприємстві відноситься: 1) домінуюча роль власника-менеджера; 2) відсутність процедур СВК, документування і обліку всіх господарських операцій. При відсутності СВК в ході аудиту необхідно: зіставляти суми, відображені в обліку, з іншими джерелами. Наприклад, вибуття товарів, реалізація, звірка загальної кількості продукції і куплених товарів, проведення аналітичних процедур, отримання інформації від третіх осіб	ПМПА 1005 МСА 500 "Аудиторські докази"

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
520	Аналітичні процедури	Наприклад, при перевірці отримання доходів від здачі житла в оренду, проводяться процедури, пов'язані з прогнозуванням доходів з врахуванням ставки орендної плати і кількості квартир. Також процедури збільшують упевненість аудитора у вираженні ним думки про надійність зібраної ним інформації про доходи підприємства	ПМПА 1005
530	Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки	Враховуючи особливості малих підприємств, зокрема, невеликий об'єм їх генеральної сукупності, на малих підприємствах доцільно перевіряти: 1) 100 % елементів генеральної сукупності; 2) 100 % визначеної частини генеральної сукупності; 3) 100 % об'єктів з певним рівнем вартості	ПМПА 1005
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації	Власник-керівник малого підприємства може не мати досвіду і знань, необхідних для виконання обов'язків щодо виконання оцінок за справедливою вартістю інших, ніж ті, що базуються на опублікованих цінах котирування. Аудитор визнає, що використання послуг експерта, який здійснює незалежні оцінки, може спричиняти до значних витрат для малого підприємства. Однак, якщо це необхідно за даних обставин, аудитор рекомендує власнику-керівнику використовувати послуги експерта	ПМПА 1005

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
550	Зв'язані сторони	Оскільки операції із зв'язаними сторонами часто проводяться на підприємствах, керованих однією особою, перевірки операцій із зв'язаними сторонами треба приділяти особливу увагу, і використовувати при цьому аудиторські процедури по суті	ПМПА 1005
560	Подальші події	Малі підприємства, як правило, не зобов'язані надавати звітність відразу після закінчення звітного періоду. Тому зростає період до затвердження або підписання фінансової звітності. Отже, аудиторські процедури відносно останніх подій охоплюють триваліший період	ПМПА 1005
570	Безперервність	В ході перевірки треба звертати увагу на вилучення власником засобів із обороту. Ці дії можуть прояснити для аудитора момент невизначеності в діях власника відносно продовження діяльності його підприємства	ПМПА 1005
580	Пояснення управлінського персоналу	З урахуванням специфіки конкретного малого підприємства аудитор може вважати за доцільне одержати письмові пояснення власника-керівника щодо повноти й точності інфор-мації в бухгалтерському обліку і фінансових звітах. Такі пояснення самі по собі не є достатніми аудиторськими доказами. Аудитор порівнює ці пояснення з результатами інших доречних аудиторських процедур, своїм знанням бізнесу і його власника-керівника, а також визначає можливість одержання інших аудиторських доказів.	ПМПА 1005

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
		Письмові пояснення, надані власником-керівником на підтвердження усних пояснень, дають змогу уникнути можливого непорозуміння між аудитором і власником-керівником	
700	Аудиторський висновок	При складанні звіту аудитор повинен відобразити обмеження об'єму аудиту. Цей чинник практично завжди властивий аудиту малих підприємств і пов'язаний з постановкою бухгалтерського обліку на них і з організацією СВК. Ця обставина приводить аудитора до необхідності висловлювати модифіковану думку - умовно-позитивна думка або до відмови від висловлювання думки.	ПМПА 1005 МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення" та МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора"
720	Інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність	Аудитор ознайомлюється з іншою інформацією для виявлення суттєвих суперечностей з перевіреними фінансовими звітами.	ПМПА 1005

При визначенні характеру та обсягу рекомендацій, які надає це ПМПА, РМСАНВ мала на меті надати рекомендації, які застосовуватимуться до усіх аудиторських перевірок малих підприємств і дадуть аудиторіві змогу робити професійні судження щодо застосування МСА. Проте, слід мати на увазі, що у ПМПА 1005 немає докладних рекомендацій процедурного характеру, оскільки підготовка таких рекомендацій могла б усюїаднити використання професійних суджень у процесі аудиторської перевірки.

Тести:

1. Дата фінансових звітів - це дата:
 - а) оприлюднення звітності;
 - б) підписання звітності бухгалтером;

- в) підписання звітності аудитором;
 - г) останнього періоду, що описується фінансовою звітністю.
2. Якщо аудитору стає відомо про події, що суттєво впливають на фінансові звіти, йому слід розглянути:
- а) ризики викривлення на рівні тверджень звітності;
 - б) суттєвість таких подій;
 - в) свою відповідальність за висновок;
 - г) адекватність розкриття таких подій у звітності.
3. Якщо управлінській персонал не вносить, як вважає аудитор, необхідних змін до фінансової звітності, аудиторві слід:
- а) відмовитися від виконання завдання;
 - б) надати відмову від виказування думки;
 - в) висловити негативну думку;
 - г) висловити умовно-позитивну або негативну думку.
4. Доказом того, що управлінській персонал визнає свою відповідальність за фінансові звіти, може бути:
- а) усна заява керівництва;
 - б) посилання на свою відповідальність у листі-пропозиції на аудит;
 - в) посилання на Статут або законодавство;
 - г) підпис копій фінансових звітів.
5. Якщо пояснення управлінського персоналу суперечать іншим аудиторським доказам, аудитор повинен:
- а) відмовитися від виконання завдання;
 - б) надати негативний висновок;
 - в) змінити рівень суттєвості та обсяг вибірки;
 - г) повторно розглянути достовірність пояснень управлінського персоналу.
6. У разі відмови управлінського персоналу надати пояснення, аудиторві необхідно:
- а) надати негативний висновок;
 - б) надати умовно-позитивний висновок;
 - в) відмовитися від виконання завдання;
 - г) надати відмову від висновку.
7. Перевіряючи порівняльні дані, аудитор повинен:
- а) визначити їх реальність;
 - б) визначитися з рівнем суттєвості невідповідностей у таких даних;
 - в) визначитися з метою порівняння;
 - г) визначитися з відповідністю даних концептуальній основі фінансової звітності.

8. Якщо аудитор вирішив зробити посилання на висновок іншого аудитора (попередника), то в такому висновку йому слід зазначити про:
- дозвіл від замовника на спілкування з попередником;
 - кваліфікацію попередника;
 - конфіденційність попереднього висновку;
 - дату висновку попередника.
9. Якщо фінансові звіти за попередній період не перевірялися, то аудиторю слід зазначити, що він:
- не несе відповідальності за попередні періоди;
 - не має на меті перевірку даних попередніх періодів;
 - не отримав дозволу на аналіз даних попередніх періодів від замовника;
 - безпосередньо не перевіряв звітність попередніх періодів.
10. Суттєве протиріччя - це ситуація, коли:
- існує протиріччя в законодавчому регулюванні діяльності замовника;
 - існують арифметичні помилки між регістрами обліку;
 - виявлено невідповідності між положеннями облікової політики та стандартами обліку;
 - певна інформація за своєю суттю суперечить інформації фінансових звітів.
11. Судження аудитора про те, чи справедливо і достовірно відображено інформацію в усіх суттєвих аспектах у фінансовій звітності, робиться в контексті:
- критерію суттєвості;
 - ризиків викривлення на рівні тверджень звітності;
 - ризиків викривлень на рівні сальдо рахунків;
 - концептуальної основи фінансової звітності, що застосовувалася.
12. Вкажіть на необов'язковий елемент аудиторського висновку:
- вступний параграф;
 - адресат;
 - сертифікат аудитора;
 - термін перебування аудиторської фірми на ринку аудиторських послуг.
13. Аудитор повинен вказати у своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за:
- шахрайство;
 - помилки;
 - легітимність діяльності;
 - підготовку звітності.

14.Щодо доказовості аудиторської думки, то в аудиторському висновку необхідно вказати, що:

- а) аудит здійснено за програмою, узгодженою з замовником;
- б) перевірка проводилася із застосування вибірки;
- в) що при перевірці розраховувалися ризики та суттєвість;
- г) що отриманих доказів достатньо для висловлювання думки.

15.Коли аудиторів стає відомо, що фінансові звіти будуть складовою частиною документа, який буде вміщувати іншу інформацію, йому слід розглянути питання про:

- а) доцільність надання висновку;
- б) ризики відповідальності за повний пакет документів;
- в) ідентифікацію користувачів документа;
- г) ідентифікацію номерів сторінок, на яких подано фінансові звіти.

16. Невизначеність при складанні аудиторського висновку - це проблема:

- а) належного користувача висновку;
- б) конфіденційності висновку;
- в) існуючих судових позовів до відповідальної сторони;
- г) результат якої залежить від майбутніх дій третіх осіб.

17. До умов "обмеження обсягу" в ході аудиту не відносять:

- а) аудитор не може спостерігати за інвентаризацією;
- б) коли облікові записи неадекватні;
- в) неможливо виконати необхідну процедуру перевірки;
- г) посадова особа персоналу відмовляється від пояснень.

18.Аудитор може не погодитися з управлінським персоналом і в результаті надати або умовно-позитивну, або негативну думку, у випадку, коли:

- а) він виявив суттєві факти шахрайства з боку персоналу;
- б) він більше двох разів змінював рівень суттєвості (в сторону зменшення);
- в) керівництво наполягає на зменшенні обсягів перевірки;
- г) він не згоден з відповідністю розкриття інформації у звітності.

19.При аудиті малих підприємств враховується їх характеристика, що проявляється у наступних моментах:

- а) концентрація власності і управління.
- б) невелика кількість джерел доходу.
- в) спрощена система ведення бухгалтерського обліку.
- г) обмежені заходи внутрішнього контролю.

20. При аудиті малих підприємств необхідно звернути увагу на наступні потенційні джерела ризиків:

- а) нерегулярність облікових записів;
- б) думка керівництва про те, що окрім аудиту може бути також проведене відновлення обліку;
- в) недостатнє розділення повноважень і відповідальності;
- г) всі відповіді вірні

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Аудиторська компанія проводить аудит компанії "Експрес" за рік, що закінчується 30 листопада 2009 року. Компанія займається збиранням комп'ютерів з деталей і продає ці комп'ютери роздрібним продавцям. В поточному році компанія відчула економічний спад і тиск конкурентів, що призвело до зменшення обсягу продажів і появи збитків. Крім того до компанії було подано позов в обсязі 5% від обсягу продажу за місяць в зв'язку з браком реалізованих комп'ютерів. Резерв на гарантійний ремонт відсутній.

Визначити вид аудиторського висновку, який необхідно надати компанії, якщо аудитор вважає, що:

- 1) фінансова звітність компанії розкриває фінансові труднощі в повній мірі;
- 2) у фінансовій звітності компанії не достатньо розкриті проблеми забезпечення безперервності функціонування і компанія може збанкрутувати у наступному році.

Ситуація 2.

ТОВ "Будтраст" займається будівництвом об'єктів промислової та соціальної сфери на основі довгострокових контрактів. Співвідношення між обсягом будівництва промислових об'єктів та об'єктів соціальної сфери становить 30 % та 70 % відповідно.

Під час проведення аудиту фінансової звітності ТОВ "Будтраст" було проаналізовано події, що відбулись після дати складання балансу, які свідчать про високу ймовірність втрати ринків будівництва, що в свою чергу, може суттєво вплинути на результати діяльності і, відповідно, рівень рентабельності підприємства. Керівництво прийняло рішення не включати відомості про ці подальші події до приміток фінансової звітності, оскільки вважає цю інформацію неважливою.

Поряд з цим, у примітках до фінансової звітності зазначається, що керівництво сподівається в подальшому розширювати діяльність, оскільки рентабельність постійно зростає.

Визначити, який вид висновку повинен надати аудитор. Сформувати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку.

Ситуація 3.

КП "Агропром" спеціалізується на операціях фінансового лізингу сільськогосподарської техніки. КП "Агропром" має також дочірнє підприємство ТОВ "Агроінвест", яке також здійснює операції фінансового лізингу сільськогосподарської техніки.

Протягом звітного року було зафіксовано значний рівень економічного спаду сільськогосподарських підприємств внаслідок сталого неврожаю, що призвело до банкрутств споживачів послуг "Агроінвест" і, як наслідок, отримання дочірнім підприємством збитків.

Частка оборотів дочірнього підприємства у загальних оборотах консолідованого звіту про прибуток або збиток КП "Агропром" становить 15%.

Керівництво КП "Агропром" планує залучити інвестиції до дочірнього підприємства й подолати негативні явища.

У примітках до консолідованої фінансової звітності було наведено аналітичну інформацію, що розкриває реальний фінансовий стан дочірнього підприємства, а також заплановані заходи щодо його стабілізації з боку КП "Агропром".

Визначити, який вид висновку повинен надати аудитор. Сформувати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку.

Ситуація 4.

Кредитна спілка "Кредитор" працює на ринку фінансових послуг й займається кредитуванням населення та малого бізнесу. Кредитування здійснюється поряд із залученням коштів від членів кредитної спілки під визначений відсоток.

Питома вага дебіторської заборгованості по виданих кредитах становить 85 % всіх активів кредитної спілки.

З метою обліку операцій кредитна спілка використовує спеціально розроблену програму.

Дана програма формує загальну суму дебіторської заборгованості по виданих кредитах. Також вона дозволяє отримати аналітичну інформацію по кожному позичальнику стосовно: - дати укладання кредитного договору, - дати погашення кредитного договору, - відсоток по виданому кредиту, - загальну суму виданого кредиту,

- загальну суму погашеного кредиту та сплачених відсотків на кожну звітну дату,
- поточну суму, яку повинен погасити позичальник, згідно графіку погашення кредиту та відсотків.

Таким чином, програма не має спеціальної функції формування аналітичної інформації щодо непогашеної суми кредиту в розрізі кожного дебітора, що не дозволяє співставити загальну суму дебіторської заборгованості по виданих кредитах з відповідною аналітичною інформацією.

В процесі аудиту аудитори не отримали інших альтернативних доказів, так як процедури зовнішнього підтвердження (направлення запитів) не дали зворотної інформації.

Визначити, який вид висновку повинен надати аудитор. Сформувати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку.

Ситуація 5.

ТОВ "Продінтер" займається роздрібною торгівлею продовольчих товарів відомих брендів. Крім того, у загальній сумі товарообороту близько 20% складає продаж товарів невеликими партіями іншим підприємцям, які розраховується у безготівковій формі. Враховуючі ці обставини, керівництвом підприємства була затверджена облікова політика, якою не передбачається формування резерву сумнівних боргів щодо будь-якої дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість з покупцями та замовниками на звітну дату становила € 86,0 тис, що складає 0,3% активів в цілому та біля 5% оборотних активів зокрема.

Визначити, який вид висновку повинен надати аудитор. Сформувати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку.

Ситуація 6.

ПП "Реєстратор" існує вже 15 років й надає послуги щодо ведення реєстрів власників цінних паперів та консультації щодо здійснення операцій, пов'язаних \$ емісією та обігом цінних паперів.

Активи товариства характеризуються "легкою" структурою - питома вага необоротних активів становить біля 7% загальної маси активів. Необоротні активи - це оргтехніка, офісне обладнання та транспортні засоби. Під час аудиту було встановлено, що 33 % основних засобів (за первісною вартістю) повністю амортизовані, тобто їх балансова вартість дорівнює нулю. Також було встановлено, що підприємство жодного разу не проводило переоцінки основних засобів та не здійснювало процедур щодо порівняння балансової та справедливої вартості об'єктів основних засобів на звітну дату.

Визначити, який вид висновку повинен надати аудитор. Сформувати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку.

Ситуація 7.

Аудиторська фірма "Аудит-експрес" є аудитором компанії "Альфа", яка здійснює свою діяльність через філії та надає страхові послуги як

компаніям, так і фізичним особам. Компанія отримує страховки від великих страхових фірм і бере комісійні за свої послуги. Аудиторську фірму попросили провести аудит по певних аспектах довгострокових активів компанії за рік, що закінчується 31 березня 2009 року.

Основні довгострокові активи компанії включають:

- 1) власну (знаходиться у безстроковому володінні) землю та будівлі;
- 2) мікрокомп'ютери, принтери і відповідне обладнання, що використовується працівниками;
- 3) автомобілі, призначені для відвідування покупців (для директорів, продавців).

Компанія функціонує декілька років і зберігає деталі до свого офісного обладнання та автомобілів в комп'ютеризованому реєстрі по довгострокових активах. Компанія використовує такі ставки нарахування зносу.

- а) будівлі - 2 % річних від вартості;
- б) офісне обладнання (в т. ч. комп'ютери) - 10% річних від вартості;
- в) автомобілі - 25% річних від вартості.

Аудитори стурбовані тим, що ставка нарахування зносу на комп'ютери може бути неадекватною.

1 квітня 2009 року компанія "Альфа" придбала конкурентне підприємство за 500 тис. дол. США. Ця сума включає в тому числі конкурента разом із його торговою маркою, але не ввійшли ні активи, ні зобов'язання. У фінансових звітах за рік, що закінчується 31 березня 2009 р., гудвіл був включений у балансовий звіт, він амортизується впродовж 10 років.

Визначити, які фактори необхідно врахувати аудитору для прийняття рішення стосовно того, чи давати обмеження в аудиторському висновку з питання зниження зносу (нарахованого на комп'ютери).

Описати аудиторську роботу, яку виконає аудитор з питання, чи коштує гудвіл з придбання конкурентного підприємства 450 тис. дол. США на 31 березня 2009 року, і чи є обгрунтованою нарахована амортизація у сумі 50 тис. дол. США.

Ситуація 8.

Фірма "Торгсервіс" надає послуги з обслуговування населення по доставці непродовольчих товарів через мережу INTERNET. Одночасно фірма здійснює реалізацію товарів за готівку покупцям, які відвідують особисто склади фірми. Частка продажу за готівку становить близько 50% від загального обороту фірми. Аудитор при проведенні перевірки за рік, що закінчується 31 грудня 2009 року, встановив, що при продажу за готівку не оприбутковується близько 35% виручки. При цьому існують фактори, які вказують на те, що керівництво фірми зацікавлено у приховуванні виручки.

Визначити, яким чином повинен модифікувати свій висновок аудитор.

Ситуація 9.

Аудитора А. Сміта призначено для проведення аудиту малого підприємства "Гомеопат", яке займається реалізацією лікарняних трав у аптеки. Фінансова звітність підприємства - скорочена, тобто містить баланс і звіт про прибуток або збиток у скороченій формі. Кількість працівників на підприємстві - 7 чоловік: директор, головний бухгалтер, комірник, три менеджера по збуту, експерт. Обов'язки касира несе головний бухгалтер. Підприємство має один склад. Продаж здійснюється через менеджерів або безпосередньо зі складу. Бухгалтерський облік не автоматизований. Обороти досить значні, діяльність підприємства - прибуткова і стабільна.

Описати особливості проведення аудиту малих підприємств, аудиторські процедури, які застосовуються для перевірки системи контролю і бухгалтерського обліку. Визначити слабкі місця у системі контролю підприємства і вид аудиторського висновку, якщо виявилось що 5% від продажу продукції менеджерами і 3% продажу продукції зі складу - не оприбутковуються, при цьому керівництво - не знає про ці зловживання.

Питання для повторення

1. Дайте визначення аудиторської впевненості.
2. Які дії аудитора для висловлення впевненості?
3. Що означає рівень впевненості та як він визначається?
4. Причини неможливості досягнення абсолютної впевненості.
5. Визначте послуги, за якими визначається рівень впевненості.
6. Визначте послуги з отримання підтверджень.
7. Визначте послуги, не пов'язані з визначенням рівня впевненості.
8. Взаємозв'язок між визначеним рівнем впевненості та видом аудиторського висновку й звіту.
9. Що таке аудиторський висновок?
10. Що є основними елементами аудиторського висновку?
11. Які види аудиторських висновків ви знаєте?
12. Умови надання безумовно-позитивного висновку.
13. Які аудиторські висновки є модифікованими?
14. В яких випадках аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок шляхом включення пояснюючого параграфа?
15. Причини надання аудиторського висновку із застереженням.
16. Що таке розповсюджене застереження?
17. Що обов'язково необхідно вказати у висновку із застереженням?
18. Які обмеження слід обов'язково розрізняти у висновку в випадках обмеження обсягу аудиту?
19. Які основні складові частини (абзаци) аудиторських висновків в залежності від думки аудитора?
20. В чому має впевнитись аудитор під час роботи з новим клієнтом?

21. Від чого залежать види аудиторських висновків при першій аудиторській перевірці?
22. Що означає порівняльна інформація?
23. Які категорії порівняльної інформації ви знаєте?
24. Які види аудиторських висновків можуть бути надані при зіставленні фінансової звітності?
25. Що таке інша інформація в документах, які містять фінансову звітність?
26. Що таке суттєві невідповідності?
27. Які дії аудитора у випадку, коли інша інформація є суттєво непослідовною?
28. Як можна визначити "діюче" підприємство?
29. Як має бути підготовлена фінансова звітність, якщо поняття діючого підприємства не відповідає реальності?
30. Які фінансові ознаки вказують на те, що підприємство може не виявитись діючим?
31. Які операційні ознаки вказують на те, що підприємство може не виявитись діючим?
32. Які показники, окрім фінансових та операційних, можуть вказувати на неможливість підприємства продовжувати свою діяльність?
33. Які ви знаєте процедури отримання аудиторських доказів щодо підтвердження діючого підприємства?
34. Якого виду надається аудиторський висновок, якщо відповідність принципу безперервності має місце?
35. Якого виду надається аудиторський висновок, якщо існують неузгоджені сумніви відносно відсутності принципу безперервності?
36. Якого виду надається аудиторський висновок, якщо існує невідповідність принципу безперервності?
37. Як можна визначити подальші події? Які типи подальших подій ви знаєте?
38. Які аудиторські процедури виконуються при розгляді подій до дати аудиторського висновку?
39. Які аудиторські процедури виконуються при розгляді подій до випуску фінансових звітів?
40. Які аудиторські процедури виконуються при розгляді подій після затвердження фінансових звітів до випуску?
41. Що таке інформація, надана керівництвом?
42. У чому полягає необхідність отримання письмової інформації від керівництва?
43. Які вимоги ставляться до інформації, наданої керівництвом?
44. Що таке лист-надання?
45. Дії аудитора у разі незгоди керівництва зі звітом аудитора про надання інформації.
46. До чого належать аудиторські зобов'язання спеціального призначення?

- 47.Що необхідно врахувати при плануванні аудиторської роботи?
- 48.Охарактеризуйте основні елементи звіту аудитора зі спеціального аудиторського завдання.
- 49.Що є основою бухгалтерського обліку?
- 50.Що містить аудиторський звіт про фінансову звітність, підготовлену відповідно до інших основ?
- 51.Що містить звіт по компонентах фінансової звітності?
- 52.Який звіт має надати аудитор по компонентах, якщо по фінансовій звітності в цілому було видано негативний висновок або відмову від висловлення думки?
- 53.У чому полягають завдання аудитора відносно відповідності умовам угоди?
- 54.Що вказується у звіті про відповідність умовам угоди?
- 55.Що таке узагальнена фінансова інформація?
- 56.Дайте визначення узагальненого фінансового звіту.
- 57.Який вид висновку має дати аудитор про узагальнену фінансову звітність, якщо він не висловив думку про фінансові звіти, на основі яких її було складено?
- 58.Які основні елементи звіту про узагальнену фінансову звітність?
- 59.Розкрийте характеристику діяльності малих підприємств, що враховується при їх аудиті.
60. Які джерела потенційних ризиків при аудиті малих підприємств?

ТЕМА 12. ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІ ПОСЛУГИ
12.1. ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ
(МСЗНВ 3000).

Попит на достовірну фінансову інформацію у сучасних умовах господарювання є досить значним. З цією метою завдання з перевірки такої інформації виходить за межі перевірки фінансової звітності. У ході такої перевірки виникає необхідність уточнення певних правил і процедур, що вимагає застосування різноманітних стандартів і методичних рекомендацій.

Встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на які поширюється сфера застосування МСА або Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО) є метою міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації*".

Відповідно розрізняють два типи завдань з надання впевненості, які дозволяється виконувати практику:

- *завдання з надання обгрунтованої впевненості*, метою якого є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для позитивної форми висловлення висновку практика;

- *завдання з надання обмеженої впевненості*, метою якого є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але вищим, ніж у завданні з надання обгрунтованої впевненості, як основи для негативної форми висловлення висновку практика.

До завдань з надання впевненості відносять всі завдання, що виконує аудитор, в яких оцінюється відповідність предмета перевірки встановленим критеріям в усіх суттєвих аспектах, у тому числі завдання з аудиту фінансової звітності та її елементів, огляду фінансових звітів, перевірки прогнозної фінансової інформації тощо. Проте, слід зазначити, що МСЗНВ 3000 не застосовується до аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів та не відмінює дії інших МСА. Крім того, цей стандарт не використовують до завдань, що виконують аудитори, але які не є завданнями з надання впевненості, зокрема:

- виконання аудитором погоджених із замовником процедур;
- складання фінансової, податкової та іншої звітності;
- консультаційні послуги.

МСЗНВ 3000 застосовують при перевірці не фінансової, а іншої інформації або її комбінації з фінансовою. Як правило, МСЗНВ 3000 застосовується до завдань, які мають такі ознаки:

наявність великої кількості різноманітних предметів перевірки щодо інформації (економічної, статистичної, правової, або поєднання будь-яких із наведених видів інформації між собою, або в поєднанні з фінансовою інформацією); необхідність підтвердження достовірності інформації та надання безпосереднього висновку; - рівень впевненості, що його надає аудитор, є високим або помірним. Слід відмітити, що незважаючи на те, що в МСЗНВ 3000 розкрито поняття, цілі, ознаки та елементи завдань з надання обґрунтованої та обмеженої впевненості, він призначений для аудиторів, які виконують завдання з метою надання високого рівня впевненості, зокрема обґрунтованої.

Отже, що перш за все аудитору слід прийняти (або продовжувати, якщо прийнятно) завдання з надання впевненості, тільки:

1) якщо предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор. Письмове підтвердження — найдоречніша форма документування розуміння відповідальної сторони. У випадку відсутності письмового підтвердження, аудитор розглядає;

- чи доречно приймати завдання. Прийняття може бути доречним, якщо інші джерела, такі як законодавство чи контракт, зазначають відповідальність: - якщо завдання прийнято, чи розкривати інформацію про ці обставини у висновку про надання впевненості.

2) якщо на основі попередніх знань про обставини завдання, нічого не привертає уваги аудитора, що свідчило б, що вимоги Кодексу або МСЗНВ не будуть виконані. Аудитор не приймає завдання, якщо він не володіє характеристиками, що вимагаються у параграфі 17 Концептуальної Основи. Проте, у разі, якщо замовник не є відповідальною стороною, аудитор розглядає вплив на доступ до записів, документації та іншої інформації.

3) якщо аудитор впевнений, що всі особи, які виконуватимуть завдання, спільно мають необхідну професійну компетентність. Аудитора можуть запросити виконати завдання з надання впевненості з широкого кола питань. Деякі предмети перевірки можуть вимагати більше спеціальних навичок та знань, ніж ті, якими звичайно володіє окремий аудитор.

За таких умов, коли аудитору потрібні спеціальні знання та навички збирання та оцінювання доказів до співпраці залучають експертаів, осіб, які спеціалізуються в певних галузях знань, а також мають необхідні знання та навички. Проте слід відмітити, що саме аудитор є відповідальним за надання аудиторського висновку, отже і він приймає процедури контролю якості, що

визначають обов'язки кожної особи, яка виконує завдання з надання впевненості, в тому числі роботу всіх експертів.

За таких умов слід мати на увазі, що експерту не обов'язково володіти тим ступенем досвідченості у наданні впевненості, яким володіть аудитори, юї не є професійними бухгалтерами, аби забезпечити відповідність цьому МСЗНВ та іншим доречним. Проте від аудитора не вимагають володіння такими самими спеціальними знаннями та навичками, як експерт, але він повинен мати достатні навички та знання для:

- визначення цілей дорученої роботи та зв'язку цієї роботи з метою завдання;
- розгляду обґрунтованості припущень, методів і вихідних даних, використовуваних експертом;
- розгляду обґрунтованості даних, отриманих експертом, щодо обставин завдання та висновку практика.

Аудитор повинен отримати достатні та відповідні докази адекватності роботи експерта цілям завдання. Для цього він оцінює:

- професійну компетентність, досвід та об'єктивність експерта;
- обґрунтованість доказової та методичної бази, які використав експерт;
- обґрунтованість даних щодо обставин завдання та висновку.

Перед початком планування і виконання завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності, аудитору необхідно погодити це завдання з замовником, що відображається в листі-зобов'язанні чи в іншій доречній формі контракту.

Планування охоплює розробку загальної стратегії щодо обсягу, важливості, визначення часу та проведення завдання, а також план завдання, який складається з детального підходу до характеру, визначення часу та обсягу процедур збору доказів, які слід виконати, та причини їх вибору. До основних питань, що підлягають плануванню відносять:

- умови завдання;
характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікацію потенційних користувачів та розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів.

Отже, планування - це не окремий етап, а скоріше постійний та повторюваний процес протягом всього завдання. Внаслідок неочікуваних подій, змін умов або доказів, отриманих за результатами процедур збору доказів, аудитор може переглянути загальну стратегію та план завдання, і

тому кінцевий запланований характер, час та обсяг подальших процедур може бути змінений.

Проте важливим є те, що аудитор повинен мати чітке розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвою викривлення інформації про предмет перевірки та достатнє для розробки та виконання подальших процедур збору доказів. Таке розуміння забезпечує практикові основу для здійснення професійного судження протягом завдання під час:

- розгляду характеристик предмету перевірки;
- оцінки прийнятності критеріїв ;
- ідентифікації випадків, які потребують особливої уваги, наприклад, чинників, що можуть свідчити про шахрайство, та необхідності спеціальних навичок або роботи експерта;
- встановлення та оцінки постійної відповідності кількісних рівнів суттєвості (якщо доречно) та розгляду якісних факторів суттєвості;
- розрахунку математичної ймовірності для використання при виконанні аналітичних процедур;
- розробки та виконання подальших процедур збору доказів для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня;
- оцінки доказів, в тому числі обґрунтованості усних та письмових пояснень відповідальної сторони.

Визначальним при проведенні завдання з надання впевненості є отримання достатніх та відповідних доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок. *Достатність* є мірою кількості доказів. *Відповідність* є мірою якості доказів, тобто, їх доречності та достовірності.

Достатні докази в завданні з надання обґрунтованої впевненості отримують як частину повторюваного, систематичного процесу, який складається з:

- а) отримання розуміння предмета перевірки та інших обставин завдання, що, залежно від предмета перевірки, включає розуміння внутрішнього контролю;
- б) на основі такого розуміння, оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки;
- в) дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі, з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур;
- г) виконання подальших процедур, які чітко зв'язані з визначеними ризиками, застосовуючи поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних підрахунків тощо;
- д) оцінювання достатності та відповідності доказів.

При чому меншення ризику завдання з надання впевненості та підтвердження достатності доказів можливо за умови:

- застосування вибіркової перевірки;
- властивих обмежень внутрішнього контролю;
- того, що багато доказів, доступних практику, є радше переконливими, ніж остаточними;
- застосування судження під час збору та оцінки доказів і формулювання висновку на основі цих доказів;
- у деяких випадках, характеристики предмета перевірки.

Як завдання з надання обгрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості вимагає застосування навичок та методів з надання впевненості та збору достатніх і відповідних доказів як частини повторюваного, систематичного процесу завдання, який включає в себе отримання розуміння про предмет перевірки та інші обставини завдання. Проте характер, визначення часу та обсяг процедур для збору достатніх та відповідних доказів у завданні з надання обмеженої впевненості є свідомо обмеженими порівняно з завданням з надання обгрунтованої впевненості. Для деяких предметів перевірки можуть існувати конкретні МСЗНВ, які надають рекомендації щодо процедур збору достатніх та відповідних доказів для завдання з надання обмеженої впевненості. У разі відсутності конкретних МСЗНВ, процедури збору достатніх та відповідних доказів варіюватимуться залежно від обставин завдання, зокрема: предмету перевірки та потреб потенційних користувачів і сторони, що залучає, включаючи відповідні обмеження щодо часу та витрат. Як для завдання з надання обгрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості, якщо практику стає відомим щось, що приводить практика до питання, чи слід робити суттєву модифікацію інформації про предмет перевірки, аудитор з'ясовує це, виконуючи інші процедури, достатні для надання висновку аудитором.

Формулюючи висновок, аудитор розглядає всі отримані доречні докази, незалежно від того, підтверджують вони інформацію про предмет перевірки чи суперечать їй. Усна та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим висновком. З цієї причини аудитор не надає висновок в усній формі або за допомогою символів без одночасного подання остаточного письмового висновку з надання впевненості. Слід зазначити, що МСЗНВ 3000 не вимагає стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, а подає лише основні елементи, з яких має складатися висновок з надання впевненості (табл. 12.1.)

Якщо інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено в усіх суттєвих аспектах, то висловлюється *умовно позитивний або негативний висновок*.

Якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості, висловлюється *умовно позитивний або негативний висновок*.

Таблиця 12.1. Елемент аудиторського висновку з надання впевненості та їх характеристика

Елемент аудиторського висновку	Зміст (інформація, наведена у висновку)
Назва (заголовок)	Характер завдання, яке виконують, інформація про те, що завдання виконано незалежним аудитором
Одержувач	Найменування одержувача
Ідентифікацію та опис інформації про предмет перевірки та, якщо доречно, предмет перевірки	Мета завдання, предмет перевірки, охоплений період
Розподіл відповідальності і обов'язків	Сторона, відповідальна за інформацію, що є предметом перевірки Завдання аудитора полягає у висловлюванні думки стосовно предмета перевірки
Користувачі	Зазначення сторін, які входять в коло користувачів. Якщо аудитор бажає обмежити коло користувачів, у цьому розділі він попереджає, що всі, хто не входять в коло користувачів, не можуть покладатися на дані, наведені у висновку
Використані стандарти	Посилання на конкретні стандарти, відповідно до яких виконувалося завдання; якщо таких немає, то зазначається МСЗНВ 3000
Критерії	Зазначення критеріїв, за допомогою яких було оцінено або виміряно предмет перевірки
Думка аудитора або відмова від висловлювання думки	Інформування користувачів про предмет перевірки, оцінений за допомогою критеріїв і надання високого рівня впевненості, що висловлюється у формі думки. Якщо завдання має більш як одну мету, висловлюється думка за кожною метою. Якщо додаються пояснювальні параграфи, або висловлюється відмова від висловлення думки, у висновку чітко описують всі причини
Дата висновку з надання впевненості	Дата, до якої аудитор розглянув вплив на предмет перевірки суттєвих подій, про які йому стало відомо
Назва аудиторської фірми	Назва фірми, що бере на себе відповідальність за виконане завдання
Місце видачі висновку	Місце, в якому було надано аудиторський висновок

Якщо невідповідні критерії ймовірно введуть в оману потенційних користувачів, висловлюється *умовно позитивний висновок або відмова від висловлювання висновку*.

Якщо вплив питань є не настільки суттєвим що вимагає негативного висновку або відмови від висновку, висловлюється *умовно позитивний висновок*. Зазвичай, умовно позитивний висновок висловлюється як "...за винятком".

Якщо аудитор додає до висновку *пояснювальний параграф* або висловлює *відмову від висловлення думки*, у висновку мають бути розкриті всі значні факти та причини, що стосуються пояснювального парафафа або відмови від висловлювання думки.

12.2. ПЕРЕВІРКА ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МСЗНВ 3400)

Відповідно до МСА 3400 "Перевірка прогнозної фінансової інформації", *прогнозна інформація* - це інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання.

Прогноз - дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій ("найкращі оцінки").

Перспективні оцінки - це прогнозна інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень "що трапиться, якщо ...".

Така інформація ілюструє можливі наслідки подій та дій управлінського персоналу на дату підготовки інформації, якби такі події й дії відбулися (сценарій "що трапиться, якщо ...").

Прогнозна інформація може бути підготовлена як:

- інструмент управління (оцінка майбутніх капіталовкладень);
- проспект для потенційних інвесторів;
- річний звіт для акціонерів, органів регулювання та інших зацікавлених осіб;
- документ для кредиторів (прогноз руху грошових коштів).

Цей стандарт не застосовується для перевірки прогнозної фінансової інформації, вираженої в загальній чи оповідній формі.

Прогнозна інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися і можуть не відбутися. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у такій інформації.

Приймаючи завдання, аудитор повинен розглянути наступні питання.

1. Чи використовується інформація за призначенням?
2. Чи призначена інформація для загального або обмеженого поширення?
3. Припущення гіпотетичні, чи це найкращі оцінки?

4. Які елементи слід включати в інформацію?

5. Який період охоплює інформація?

Виконуючи завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитор повинен одержати достатні відповідні свідчення:

а) чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а у випадку гіпотетичних припущень - чи відповідають такі припущення призначенню інформації;

б) чи підготовлена належним чином прогнозна фінансова інформація на підставі припущень;

в) чи належним чином подано прогнозу фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями);

г) чи на тій самій основі підготовлено прогнозу фінансову інформацію, що й фінансові звіти за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку).

Прогнозна фінансова інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися й можуть не відбутися. Якщо можна знайти докази, що підтверджують припущення, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, то такі свідчення, як правило, самі орієнтовані на майбутнє, а отже, за характером відрізняються від свідчень, які зазвичай можна одержати при проведенні аудиторської перевірки фінансової інформації, яка була підставою для прогнозів. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації. Враховуючи типи доказів (доступних для оцінювання припущень), на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, аудиторіві, можливо, буде важко одержати впевненість, достатню для висловлення позитивної думки про те, що припущення не містять суттєвих викривлень. Отже, складаючи висновок щодо обґрунтованості припущень управлінського персоналу, аудитор забезпечує лише середній рівень упевненості. Проте, якщо, на думку аудитора, одержано достатню впевненість, ніщо не заважає йому висловити позитивну впевненість щодо припущень.

Оскільки під прогнозною фінансовою інформацією розуміють інформацію про майбутній фінансовий стан, майбутні фінансові результати діяльності, майбутній рух грошових коштів суб'єкта економічної діяльності або окремі сторони його фінансово-господарської діяльності в майбутньому, прикладами її у вигляді окремих показників можуть бути:

- оцінка величини необхідних капітальних вкладень;
- оцінка впровадження нового продукту;
- оцінка здавання майна в довгострокову оренду;
- прогноз цільового використання засобів, отриманих від продажу довгострокових боргових зобов'язань;

- прогнозні бюджети (виробництво; реалізація)

Аудитор не повинен приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання), якщо припущення є явно нереальними або якщо аудитор вважає, що прогнозна фінансова інформація не буде відповідати її призначенню. Тому аудиторіві й замовникові слід узгодити умови завдання. І в інтересах суб'єкта господарювання, і у власних інтересах аудитор надсилає лист-зобов'язання, щоб уникнути непорозумінь. Лист-зобов'язання охоплює питання, що підлягають перевірці, і встановлює відповідальність управлінського персоналу за припущення, а також за надання аудиторіві всієї відповідної інформації і первинних даних, використаних для здійснення припущень

Аудитор повинен отримати достатній рівень знань про бізнес клієнта та розглянути ступінь достовірності фінансової інформації, що була підставою для прогнозів.

Аудитору слід врахувати наступні аспекти.

1. Ймовірність суттєвих викривлень.
2. Знання, отримані при виконанні попередніх завдань.
3. Компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозної інформації.
4. Ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну інформацію та відповідність і достовірність даних, взятих за основу.
5. Аудитору слід отримати письмові пояснення управлінського персоналу щодо передбачуваності використання інформації та прийняття ним відповідальності за прогнози.

Аудитор повинен отримати достатній рівень знання бізнесу, щоб мати змогу оцінити, чи було виявлено всі суттєві припущення, необхідні для підготовки прогнозної фінансової інформації, розглядаючи при цьому:

- внутрішній контроль за системою, що використовується під час підготовки прогнозної фінансової інформації, а також досвід і компетенцію осіб, які готують прогнозну фінансову інформацію;
- характер підготовлених суб'єктом господарювання документів, то підтверджують припущення управлінського персоналу;
- ступінь використання статистичних, математичних і комп'ютерних методів під час формування і застосування припущень;
- точність прогнозної фінансової інформації, підготовленої за попередні періоди, і причини суттєвих розбіжностей.

Аудитор повинен розглянути ступінь достовірності фінансової інформації суб'єкта господарювання, яка була підставою для прогнозів. Він повинен отримати знання фінансової інформації, яка була підставою для прогнозів, щоб оцінити, чи підготовлена прогнозна фінансова інформація на тій самій основі, що й інформація, яка була підставою для прогнозів, щоб визначити "минулу точку відліку" для розгляду припущень управлінського персоналу. А тако аудитор повинен з'ясувати, чи була відповідна інформація,

яка була підставою для прогнозів, перевірена (або оглянута) аудитором і чи застосовувалися при її підготовці відповідні принципи бухгалтерського обліку.

При здійсненні перевірки правильності підготовки прогнозної фінансової інформації аудитор застосовує процедури, передбачені МСА 530 "Аналітичні процедури". До таких процедур можна віднести:

- вибіркові розрахунки прогнозних показників;
- порівняння показників, що досліджуються, з середньогалузевими показниками або з показниками інших, подібних суб'єктів цієї ж галузі бізнесу.

Визначаючи ймовірність наявності в прогнозній фінансовій інформації суттєвих перекручень, аудитор слід звернути увагу на:

- особливості процесу підготовки прогнозної фінансової інформації;
- наявність застережень в аудиторському висновку про фінансову звітність суб'єкта за попередній період;
- можливість використання даних фінансової звітності суб'єкта за попередній період, аудит якого не проводився;
- інші обставини.

У випадку виявлення суттєвих відхилень у розрахунках аудитор повинен зважати на взаємозв'язок окремих показників прогнозної фінансової інформації, особливо:

- між елементами прогнозної фінансової інформації, які, як очікується аудитором, мають відповідати аналогу, що ґрунтується на досвіді суб'єкта аудиту (наприклад, розміру валового прибутку, розміру капіталу тощо);
- між фінансовою інформацією та відповідною інформацією нефінансового характеру (витратами на оплату праці та чисельністю працівників, торговельною площею й товарообігом, розміром запасів та ємністю складів тощо).

Якщо фактичну інформацію наведено як частину прогнозної фінансової інформації, аудитор, базуючись на професійному судженні, повинен визначити, якою мірою фактична інформація має бути перевірена, та які процедури щодо неї слід провести.

Якщо результат прогнозу подано діапазоном значень, аудитор повинен переконатися, що в прогнозній фінансовій інформації розкрито обґрунтування меж діапазону, і прогноз, який зроблено виходячи із цих меж, не введе в оману потенційних користувачів. Такими прикладами прогнозної інформації, наданої на основі типових форм фінансової звітності можуть бути:

- прогнозний баланс;
- прогнозний звіт про фінансові результати;
- прогнозний звіт про рух грошових коштів;
- прогнозний звіт про власний капітал.

Перевірка прогнозової фінансової інформації не може проводитися аудитором, який надає суб'єкту супутні послуги щодо підготовки такої інформації, а саме: послуги із збору, обробки, узагальнення інформації а також у випадках, коли аудитор здійснював вибір припущень, які покладено в основу цієї прогнозової інформації.

Аудиторський висновок щодо перевірки прогнозової фінансової інформації має включати думку аудитора про застосування припущень, правильність підготовки інформації на основі прийнятих припущень і адекватність її надання.

Висновок щодо перевірки прогнозової фінансової інформації повинен містити:

- 1) заголовок, назву документа - "Висновок щодо перевірки прогнозової фінансової інформації"
- 2) адресата;
- 3) опис прогнозової фінансової інформації;
- 4) посилання на Міжнародні стандарти аудиту (або відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до перевірки прогнозової фінансової інформації;
- 5) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за прогнозу фінансову інформацію, у тому числі за припущення, на підставі яких її складено;
- 6) посилання на мету та / або обмежене поширення прогнозової фінансової інформації (якщо доречно);
- 7) твердження про негативну впевненість щодо забезпечення припущеннями обгрунтованої підстави для прогнозової фінансової інформації;
- 8) думку про те, чи підготовлено прогнозу фінансову інформацію належним чином на підставі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансової звітності;
- 9) відповідні застереження щодо можливості досягнення результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації;
- 10) дату звіту, що є датою завершення процедур;
- 11) адресу аудитора;
- 12) підпис аудитора, який здійснив перевірку прогнозової фінансової інформації..

Аудитор може додати до висновку думку про можливість використання прогнозової фінансової інформації у визначених суб'єктом цілях, а також рекомендації щодо обмеженого використання й розповсюдження прогнозової фінансової інформації. До висновку можна включати і іншу інформацію, що має відношення до роботи, яку провів аудитор. Якщо аудитор встановив, що припущення, прийняті при підготовці прогнозової фінансової інформації, неприйнятні; або ж прогнозна фінансова інформація неправильно підготовлена на основі прийнятих припущень і

неадекватно, то у висновку про результати її перевірки мають бути викладені обставини, які обумовили думку аудитора.

У випадку, коли з деяких причин аудитор не в змозі провести необхідні процедури, він повинен відмовити у висновку про результати перевірки прогнозованої фінансової інформації, відмовитися від висловлювання своєї думки і викласти при цьому обставини, які спричинили обмеження обсягу робіт.

12.3. ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МССП 4400)

Метою міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 "Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації" (МССП 4400) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора підчас роботи над завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту висновку, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання.

МССП 4400 присвячений виконанню завдань стосовно фінансової інформації. Однак він може надати корисні рекомендації для виконання завдань стосовно нефінансової інформації, якщо аудитор має відповідні знання з розглядуваних питань, і якщо є обґрунтовані критерії, на підставі яких формуватимуться висновки.

Завдання з виконання погоджених процедур може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, операцій зі зв'язаними сторонами, обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або навіть повного пакету фінансових звітів.

Метою завдання з погоджених процедур є виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати.

Предметом погоджених процедур можуть бути:

- звірка взаємних розрахунків із кредиторами (дебіторами);
- оцінка обсягів продажу;
- розрахунки ліквідності;
- оцінка залежності від постачальників (покупців);
- участь в інвентаризації;
- оцінка структури фактичних витрат (доходів) і відповідність їх плановим;
- аналіз виконання сторонами умов договору;
- аналіз забезпеченості персоналу устаткуванням;

- аналіз цільового використання коштів;
- аналіз використання робочого часу;
- перевірка балансу;
- перевірка звіту про фінансові результати;
- перевірка звіту про зміни у власному капіталі;
- виконання окремих процедур щодо пакету фінансової звітності.

У своїй роботі аудитор повинен дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, проте незалежність не є обов'язковою вимогою для виконання завдань з погоджених процедур.

На першому етапі виконання погоджених процедур аудитор отримує від замовника завдання перелік процедур, які потрібно виконати стосовно фінансової чи іншої інформації. Він погоджує отримане завдання, аналізуючи правильне власне розуміння та розуміння замовником бажаних і можливих результатів погоджених процедур. На цьому етапі необхідно чітко визначити перелік процедур (завдання), які буде виконувати аудитор, та отримати підтвердження того, що замовник розуміє вигляд (формат) та обсяг роботи, яка буде зроблена аудитором під час виконання завдання.

Крім того, клієнт повинен розуміти суть погоджених процедур і їх відмінність від аудиту чи огляду фінансової звітності. Це потрібно для ефективного планування та найбільш повного задоволення потреб замовника в інформації. Одночасно з цим узгоджуються й організаційні аспекти, обсяг часу та строк здійснення конкретних процедур по суті.

Аудитор повинен упевнитися в тому, що представники суб'єкта господарювання та інші сторони, яким буде надано звіт про фактичні результати, чітко розуміють погоджені процедури та умови завдання.

Узгодження вимагають такі питання:

- характер завдання, в тому числі той факт, що виконані процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом і що, відповідно, не буде висловлено впевненості;
- установлення мсти завдання;
- визначення фінансової інформації, стосовно якої застосовуватимуться погоджені процедури;
- характер, термін та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати;
- передбачувана форма звіту про фактичні результати;
- обмеження щодо розповсюдження звіту про фактичні результати. Якщо це обмеження суперечить вимогам законодавства, аудитор не повинен приймати завдання.

Лист-зобов'язання підтверджує прийняття аудитором завдання і допомагає уникнути неправильного розуміння таких питань, як мета й обсяг роботи, відповідальність аудитора і форма висновків, що будуть надані. До листа-зобов'язання треба включити такі питання:

- перелік процедур, що будуть виконані за погодженням сторін;

- твердження про те, що розповсюдження висновку щодо фактичних даних має бути обмежено сторонами, якими було погоджено виконання процедур.

Після цього аудитор повинен скласти план роботи для ефективного виконання завдання. Окрім того, аудитор повинен задокументувати питання, які є важливими в контексті надання доказів для обґрунтування висновку стосовно фактичних даних і доказів того, що завдання виконувалося відповідно до цього МСА й умов завдання.

Слід відмітити, що якщо під час аудиту чи огляду фінансової звітності аудитор не обумовлює з замовником методи та процедури, які він виконуватиме при здійсненні роботи, то при виконанні узгоджених процедур аудитор обумовлює з замовником як процедури, так і конкретні дії, що мають бути виконані. Процедури, використовувані в завданні з виконання погодженим процедур, можуть охоплювати:

- запит та аналіз;
- перерахунок, порівняння та інші перевірки точності записів;
- спостереження;
- перевірку;
- одержання підтверджень.

У зв'язку з неможливістю роз'яснити всім зацікавленим сторонам інформацію щодо предмета погоджених процедур і цілей, для яких їх виконують, коло користувачів результатів роботи аудитора жорстко обмежено тими особами, з ким ці процедури погоджені. Це не означає, що інформація (звіт аудитора) має бути різною для різних замовників, однак її правильна інтерпретація можлива тільки при розумінні предмета процедур. Таке узгодження треба зробити з усіма користувачами аудиторських висновків для підтвердження правильності розуміння ними цілей і завдань з погоджених процедур.

За певних обставин (наприклад, при погодженні процедур регулювальним органом, представниками галузі та представниками бухгалтерської професії) аудитор не зможе безпосередньо обговорити процедури з усіма сторонами, яким буде надано звіт. У цьому випадку аудитор може розглянути, наприклад, обговорення процедур, які застосовуватимуться, з відповідними представниками зацікавлених сторін, огляд відповідного листування між сторонами або надсилання їм проекту звіту, що буде наданий.

Оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати погоджених процедур, упевненість не висловлюється. Замість цього користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, і на підставі роботи аудитора роблять свої власні висновки. Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення таких процедур, оскільки інші сторони, що не знають причин проведення цих процедур, можуть неправильно тлумачити їх результати.

Суттєвими порушеннями МССП 4400 при виконанні погоджених процедур є:

- 1) надання замість звіту аудиторського висновку через те, що вводить в оману користувачів щодо рівня впевненості стосовно фінансової інформації;
- 2) застосування погоджених процедур не в повному обсязі, що призводить до отримання хибних результатів та вводить в оману користувачів.

12.4. ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ (МССП 4410)

Мета завдання з підготовки фінансової інформації (МСА 4410) -надати обмежену допомогу замовникові по збиранню, класифікації та узагальненню фінансової інформації, використовуючи бухгалтерський, а не аудиторській досвід. Метою цього МСА є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків бухгалтера при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який бухгалтер надає в зв'язку з такою підготовкою.

Як правило, це обмежує зменшення детальної інформації до форми, зручної для обробки та розуміння, без вимоги перевірки тверджень, на яких ґрунтується ця інформація. Застосовані процедури не призначені та не дають можливості бухгалтерові висловити будь-який рівень упевненості про фінансову інформацію. Однак користувачі підготовленої фінансової інформації одержують певну користь від залучення бухгалтера, оскільки послуги надаються з професійною компетентністю та сумлінністю.

МСА 4410 призначений для розв'язання завдань з підготовки фінансової інформації. Однак він може дати корисні рекомендації для підготовки нефінансової інформації, якщо бухгалтер має відповідні знання з предмета аудиторської перевірки. Завдання з надання обмеженої допомоги замовникові при складанні фінансових звітів (наприклад, при виборі відповідної облікової політики) не є завданням з підготовки фінансової інформації.

Завдання з підготовки інформації зазвичай включає підготовку фінансових звітів (які можуть бути повним пакетом фінансових звітів), але може включати також збирання, класифікацію та узагальнення іншої фінансової інформації.

Виконуючи завдання, бухгалтер повинен дотримуватися професійної етики. Проте незалежність не є обов'язковою вимогою для завдання 'з підготовки інформації. Однак якщо бухгалтер не є незалежним, твердження щодо впливу цього треба зазначити в бухгалтерському висновку.

Бухгалтеру слід переконатися, що між ним та замовником досягнуто чіткого порозуміння щодо умов завдання.

Порозуміння досягається з наступних питань:

- характер завдання (це не аудит, огляд та упевненість не висловлюється);
- на виконання завдання не слід покладатися для виявлення помилок або порушень, які можуть існувати;
- характер інформації, яку надасть замовник;
- відповідальність управлінського Персоналу за точність, повноту наданої бухгалтерської інформації;
- інформація надана відповідно до концептуальної основи бухгалтерського обліку та відомі відступи від такої основи;
- інформація буде поширюватися після її підготовки;
- форма звіту.

Під час досягнення домовленостей щодо підготовки фінансової інформації особливу увагу треба приділити чіткому визначенню умов завдання та отриманню підтверджень того, що замовник розуміє вигляд (формат) та обсяг роботи, виконаної бухгалтером. Ці домовленості обговорюються у листі-зобов'язанні.

Відповідно до МССП 4410 планування роботи має бути спрямовано на ефективне виконання завдання з підготовки фінансової інформації, насамперед на забезпечення якості послуг, що надаються. Ще на етапі домовленостей з клієнтом слід приділити увагу плануванню строку виконання роботи (визначення строку отримання інформації від керівництва суб'єкта господарювання, час, необхідний для обробки та підготовки фінансової інформації, строк надання підготовленої фінансової інформації").

Бухгалтер повинен одержати загальні знання про бізнес та діяльність суб'єкта господарювання, характер господарських операцій суб'єкта господарювання, форми його облікових записів і основи бухгалтерського обліку, ознайомитися з принципами бухгалтерського обліку та практикою в тій галузі, в якій проводить діяльність суб'єкт господарювання, а також з формою і змістом фінансової інформації (відповідно до обставин). Зазвичай бухгалтер одержує знання стосовно цих питань, ґрунтуючись на досвіді роботи з суб'єктом господарювання або шляхом опитувань персоналу суб'єкта господарювання. Для цього використовуються процедури:

- 1) запити управлінському персоналу;
- 2) оцінка системи внутрішнього контролю;
- 3) перевірка будь-яких питань;
- 4) перевірка будь-яких пояснень.

За винятком вимог, зазначених у цьому МСА, від бухгалтера, як правило, не вимагається:

- здійснення запитів управлінському персоналові з метою оцінки достовірності й повноти наданої інформації;
- оцінки внутрішнього контролю;
- перевірки будь-яких питань;

- перевірки будь-яких пояснень.

Якщо бухгалтерові стає відомо, що інформація, надана управлінським персоналом, неправдива, або неповна, або така, що не відповідає іншим вимогам, бухгалтер повинен розглянути питання про виконання процедур, зазначених вище, і просити управлінський персонал суб'єкта господарювання надати додаткову інформацію. Якщо управлінський персонал відмовляється надати таку інформацію, бухгалтер повинен відмовитися від виконання завдання, поінформувавши при цьому суб'єкта господарювання про причини відмови.

Бухгалтер повинен ознайомитися з підготовленою інформацією і розглянути, чи відповідає вона встановленій формі і чи не містить явних суттєвих викривлень. У цьому контексті викривлення включають:

- помилки в застосуванні визначеної концептуальної основи фінансової звітності;
- нерозкриття інформації щодо застосування концептуальної основи фінансової звітності, а також про будь-які відомі відступи від неї;
- нерозкриття інформації про будь-які інші важливі питання, про які стало відомо бухгалтерові.

Визначена концептуальна основа фінансової звітності й будь-які відомі відхилення від неї слід розкрити у фінансовій інформації; при цьому немає потреби в кількісній оцінці їх впливу.

Якщо бухгалтерові стає відомо про будь-які суттєві викривлення інформації, йому слід спробувати узгодити з суб'єктом господарювання внесення відповідних змін. Якщо такі зміни не були зроблені й фінансова інформація вважається такою, що вводить в оману, бухгалтер повинен відмовитися від завдання.

Бухгалтер повинен одержати від управлінського персоналу підтвердження ним відповідальності за відповідне подання фінансової інформації та її затвердження. Таке підтвердження може бути надане у формі пояснень управлінського персоналу, які б стосувалися точності й повноти бухгалтерських даних, на яких ґрунтуються ці пояснення, а також повноти розкриття бухгалтерові всієї суттєвої та відповідної інформації.

Виходячи з того, що при підготовці звітності враховується інформація надана керівництвом суб'єкта господарювання бухгалтер не здійснює процедур для отримання впевненості в достовірності тверджень керівництва. Тому, відповідно робота бухгалтера зазвичай спрямована на обробку наданої керівництвом інформації у звітні форми, які б відповідали концептуальним основам фінансової звітності, та належне розкриття інформації про важливі питання фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання. Отже, після завершення роботи одночасно з наданням фінансових звітів бухгалтер надає звіт щодо завдання з підготовки фінансової інформації. Зміст звіту наведено МССП 4410 і включає наступні елементи:

- назву;

- адресата;
- твердження того, що завдання виконане згідно з МСА, які можна застосувати до завдань з підготовки інформації (або згідно з національними стандартами і практикою);
- твердження того, що бухгалтер не є незалежним від суб'єкта господарювання (за потреби);
- визначення фінансової інформації із зазначенням того, що вона ґрунтується на інформації, наданій управлінським персоналом;
- твердженім того, що управлінський персонал несе відповідальність за фінансову інформацію, підготовлену бухгалтером;
- твердження того, що не було проведено ні аудиторської перевірки, ні огляду і що у зв'язку з цим не можна висловити впевненості щодо фінансової інформації;
- параграф, який привертає увагу до суттєвих відхилень про розкриття інформації від визначеної концептуальної основи фінансової звітності (за потреби);
- дату звіту;
- адресу бухгалтера;
- підпис бухгалтера.

На кожній сторінці фінансової інформації (або на титульному сторінці пакету фінансових звітів) слід зробити таке посилання: "Підготовлено без проведення аудиту", "Підготовлено без проведення аудиту або огляду" або "Посилання на звіт з підготовки інформації". Слід зазначити і наступне, що для проведення розмежування між аудиторською перевіркою і завданням з підготовки інформації використано термін "бухгалтер", а не "аудитор".

Тести:

1. Метою міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗІІВ) 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" є:
 - а) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
 - б) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
 - в) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для проведення аудиту фінансової звітності;

г) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості нефінансової звітності.

2. Розрізняють типи завдань з надання впевненості, які дозволяється виконувати практику:

- а) завдання з надання обґрунтованої впевненості;
- б) завдання з надання обмеженої впевненості;
- в) завдання з надання необґрунтованої впевненості;
- г) завдання з надання необмеженої впевненості.

3. Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є:

- а) зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для позитивної форми висловлення висновку практика;
- б) зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але вищим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для негативної форми висловлення висновку практика
- в) надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості
- г) надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості

4. Метою завдання з обмеженої обґрунтованої впевненості є:

- а) зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для позитивної форми висловлення висновку практика;
- б) зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але вищим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для негативної форми висловлення висновку практика
- в) надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості
- г) надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості

5. До завдань з надання впевненості відносять:

- а) всі завдання, що виконує аудитор, в яких оцінюється відповідність предмета перевірки встановленим критеріям в усіх суттєвих аспектах, у тому числі завдання з аудиту фінансової звітності та її елементів, огляду фінансових звітів, перевірки прогнозової фінансової інформації тощо;

- б) всі завдання, що виконує бухгалтер, в яких оцінюється відповідність предмета перевірки встановленим критеріям в усіх суттєвих аспектах, у тому числі завдання з перевірки фінансової звітності;
 - в) всі завдання, що виконує аудитор, в яких оцінюється відповідність предмета перевірки встановленим критеріям в усіх суттєвих аспектах, у тому числі завдання з аудиту нефінансової звітності та її елементів;
 - г) всі відповіді вірні
- 6.МСЗНВ 3000 не застосовується:
- а) до аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів;
 - б) до аудиторської перевірки або огляду нефінансових звітів;
 - в) складання фінансової, податкової та іншої звітності;
 - г) виконання аудитором погоджених із замовником процедур.
- 7.МСЗНВ 3000 застосовують при перевірці:
- а) не фінансової, а іншої інформації або її комбінації з фінансовою; б) при наданні консультаційних послуг;
 - в) до аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів;
 - г) всі відповіді вірні
8. Аудитору слід прийняти (або продовжувати, якщо прийнятно) завдання з надання впевненості, тільки:
- а) якщо предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор;
 - б) якщо на основі попередніх знань про обставини завдання, нічого не привертає уваги аудитора, що свідчило б, що вимоги Кодексу або МСЗНВ не будуть виконані;
 - в) якщо аудитор впевнений, що всі особи, які виконуватимуть завдання, спільно мають необхідну професійну компетентність;
 - г) якщо аудитор має спеціальні знання та навички збирання та оцінювання доказів з надання впевненості.
9. При залученні експертів аудитор повинен володіти достатніми навичками та знаннями для:
- а) визначення цілей дорученої роботи та зв'язку цієї роботи з метою завдання;
 - б) розгляду обґрунтованості припущень, методів і вихідних даних, використовуваних експертом;
 - в) розгляду обґрунтованості даних, отриманих експертом, щодо обставин завдання та висновку практика;
 - г) обґрунтованості даних щодо обставин завдання та висновку.

10. Перед початком виконання завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності, аудитору необхідно в першу чергу:

- а) погодити це завдання з замовником, що відображається в листі-зобов'язанні чи в іншій доречній формі контракту;
- б) розробити план і програму перевірки;
- в) провести розробку загальної стратегії щодо обсягу, важливості, визначення часу та проведення завдання;
- г) всі відповіді вірні.

11. Умовно позитивний або негативний висновок при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом, історичної фінансової звітності надається за умови.

- а) якщо інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено в усіх суттєвих аспектах;
- б) якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості;
- в) якщо невідповідні критерії ймовірно введуть в оману потенційних користувачів;
- г) якщо вплив питань є не настільки суттєвим що вимагає негативного висновку або відмови від висновку

12. Умовно позитивний висновок або відмова від висловлювання висновку при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності надається за умови.

- а) якщо інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено в усіх суттєвих аспектах;
- б) якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості;
- в) якщо невідповідні критерії ймовірно введуть в оману потенційних користувачів;
- г) якщо вплив питань є не настільки суттєвим що вимагає негативного висновку або відмови від висновку

13. Умовно позитивний висновок при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності надається за умови.

- а) якщо інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено в усіх суттєвих аспектах;

- б) якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості;
- в) якщо невідповідні критерії ймовірно введуть в оману потенційних користувачів;
- г) якщо вплив питань є не настільки суттєвим що вимагає негативного висновку або відмови від висновку

14. Аудитор не може висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогностичній інформації, тому що:

- д) результати недостовірні;
- є) очікування не мають під собою реальних підстав;
- ж) інформація може бути складена з метою введення в оману її користувачів;
- з) інформація стосується дій або подій, що дотепер не відбувалися і можуть не відбутися.

15. Відповідно до МСА 3400 "Перевірка прогностичної фінансової інформації", прогностична інформація - це:

- а) інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання;
- б) інформація про дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій ("найкращі оцінки").
- в) інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень;
- г) всі відповіді вірні.

16. Відповідно до МСА 3400 "Перевірка прогностичної фінансової інформації", прогноз - це:

- а) інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання;
- б) дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій ("найкращі оцінки").
- в) інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень;
- г) всі відповіді вірні.

17. Відповідно до МСА 3400 "Перевірка прогностичної фінансової інформації", перспективні оцінки - це;

- а) інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання;

- б) інформація про дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій ("найкращі оцінки").
 - в) інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень;
 - г) всі відповіді вірні.
18. Прогнозна інформація може бути підготовлена як:
- а) інструмент управління (оцінка майбутніх капіталовкладень);
 - б) проспект для потенційних інвесторів;
 - в) річний звіт для акціонерів, органів регулювання та інших зацікавлених осіб;
 - г) документ для кредиторів (прогноз руху грошових коштів).
19. Прогнозна фінансова інформація виражається у вигляді окремих показників:
- а) оцінка величини необхідних капітальних вкладень;
 - б) оцінка впровадження нового продукту;
 - в) оцінка здавання майна в довгострокову оренду;
 - г) прогноз цільового використання засобів, отриманих від продажу довгострокових боргових зобов'язань;
20. Завдання з виконання погоджених процедур може включати:
- а) виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації, фінансового звіту або навіть повного пакету фінансових звітів;
 - б) надання корисних рекомендацій для виконання завдань стосовно нефінансової інформації;
 - в) виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати
 - г) оцінка обсягів продажу, розрахунки ліквідності тощо.
21. Метою завдання з погоджених процедур є:
- а) виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати;
 - б) виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації, фінансового звіту або навіть повного пакету фінансових звітів;
 - в) надання корисних рекомендацій для виконання завдань стосовно нефінансової інформації;
 - г) оцінка обсягів продажу, розрахунки ліквідності тощо.

22. Предметом погоджених процедур можуть бути:
- а) звірка взаємних розрахунків із кредиторами (дебіторами);
 - б) оцінка обсягів продажу;
 - в) розрахунки ліквідності;
 - г) всі відповіді вірні.
23. Характерним є те, що під час виконання погоджених процедур:
- а) аудитор не обумовлює з замовником методи та процедури, які він виконуватиме при здійсненні роботи;
 - б) аудитор обумовлює з замовником як процедури, так і конкретні дії, що мають бути виконані;
 - в) надання аудиторського звіту про фактичні результати погоджених процедур;
 - г) застосування погоджених процедур не в повному обсязі;
24. Суттєвими порушеннями МССП 4400 при виконанні погоджених процедур є:
- а) надання замість звіту аудиторського висновку;
 - б) застосування погоджених процедур не в повному обсязі;
 - в) аудитор не обумовлює з замовником методи та процедури, які він виконуватиме при здійсненні роботи;
 - г) аудитор обумовлює з замовником як процедури, так і конкретні дії, що мають бути виконані.
25. Завдання з підготовки фінансової інформації включає:
- а) надати обмежену допомогу замовникові по збиранню, класифікації та узагальненню фінансової інформації, використовуючи бухгалтерський, а не аудиторський досвід;
 - б) надати обмежену допомогу замовникові по збиранню, класифікації та узагальненню фінансової інформації, використовуючи аудиторський досвід;
 - в) надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків бухгалтера при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який бухгалтер надає в зв'язку з такою підготовкою;
 - г) надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків аудитора при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який бухгалтер надає в зв'язку з такою підготовкою.

26. Відповідальність за точність, повноту наданої бухгалтерської інформації привиконанні завдання з підготовки фінансової інформації несе:

- а) управлінський персонал;
- б) аудитор;
- в) професійний бухгалтер;
- г) всі відповіді вірні.

27. Завдання з підготовки інформації зазвичай включає:

- а) підготовку фінансових звітів
- б) повний пакет фінансових звітів
- в) збирання, класифікацію та узагальнення іншої фінансової інформації.
- г) з надання обмеженої допомоги замовникові при складанні фінансових звітів

28. Виконуючи завдання з підготовки інформації зазвичай, бухгалтер повинен дотримуватися:

- а) принципів професійної етики;
- б) принципу незалежності;
- в) принципи об'єктивності
- г) всі відповіді вірні.

29. Бухгалтер повинен врахувати при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації суттєві викривлення, зокрема:

- а) помилки в застосуванні визначеної концептуальної основи фінансової звітності;
- б) нерозкриття інформації щодо застосування концептуальної основи фінансової звітності, а також про будь-які відступи від неї;
- в) нерозкриття інформації про будь-які інші важливі питання, про які стало відомо бухгалтерові.
- г) всі відповіді вірні.

30. Бухгалтер повинен відмовитися від завдання з підготовки фінансової інформації якщо:

- а) якщо бухгалтерові стає відомо про будь-які суттєві викривлення інформації
- б) якщо коректуючі зміни не були зроблені й фінансова інформація вважається такою, що вводить в оману
- в) бухгалтер не є незалежним;
- г) всі відповіді вірні

Практичні ситуації

Ситуація 1.

Аудитор компанії "Інформаційні системи", яка розробляє програмне забезпечення і мікрокомп'ютерні системи, отримав завдання перевірити тільки капіталізовані витрати на розробки за звітний рік компанії. Витрати компанії стосуються придбання комп'ютерів, сканерів, принтерів для розробки мікро-комп'ютерних систем, придбання спеціальних програм, написання спеціальних програм. До кінця звітнього року компанії на розробку нової мікрокомп'ютерної системи було витрачено \$500 тис. Виконавчий директор вважає, що система майже готова, споживачі виказують інтерес, а деяким з них компанія спрямувала зразки системи для виявлення можливих проблем. В попередніх фінансових звітах витрати на розробки були капіталізовані у повній сумі.

Визначити аудиторську роботу, яку має провести аудитор для перевірки суми капіталізованих витрат. Оцінити можливість капіталізації всієї суми витрат. Визначити форму і зміст аудиторського висновку (звіту), який він має надати, якщо:

- 1) існує ризик того, що ці \$500 тис. не будуть погашені в майбутньому.
- 2) компанія не може розробити життєздатний продукт, очікувати директора-увяні, і відповідно, капіталізація витрату повній сумі - не виправдана.

Ситуація 2.

Аудитор компанії "Роял" провів аналітичний огляд фінансової звітності за рік, що закінчується 31 жовтня 2009 року, і виявив зменшення валового прибутку з наведених даних:

(\$тис.)

	200X (звітний)	200Y (минулий)
Виручка від продажу	2514	3126
Запаси на початок	441	426
Запаси на кінець	2508	2640
Собі вартість реалізованої продукції	2096	2199
Валовий прибуток	418	927
Валовий прибуток, %	16,6	29,7

Аудитор вирішив перевірити причини скорочення прибутку. Для цього він провів огляд фінансових звітів компанії за рік і виявив, що компанія не

веде книг обліку запасів, а кількість запасів визначається за результатами щорічної інвентаризації. Відділ продажу отримує замовлення від клієнтів тільки тоді, коли товари є в наявності, повідомлення про відвантаження товарів випишується у кількох екземплярах, які затверджуються контролером кредитів. Відділ відправки надсилає товар клієнту, а копія повідомлення спрямовується у відділ обліку продажу, який випишує рахунок-фактуру на основі повідомлення про відвантаження товару. .

Аудитор не був присутній при інвентаризації товарів, а обсяг проведеної перевірки значно менший, ніж при звичайному аудиті.

Назвати причини можливого зменшення валового прибутку, описати роботу, яку повинен провести аудитор для здійснення огляду фінансової звітності, визначити форму аудиторського висновку (звіту) та його зміст.

Ситуація 3.

Компанія "Х-фактор" має великий відділ комп'ютерної обробки даних. Нещодавно вона розробила комп'ютерну систему продажу і реєстрації продажу, поєднану з системою контролю запасів. Причинами цього була неспроможність старої системи зберігати і обробляти дані з продажу при збільшенні кількості клієнтів компанії, а також те, що стара система не забезпечувала складання фінансової звітності. Аудиторська фірма обговорила процедуру розробки нової системи з клієнтом. Розробка нової системи включає наступні етапи:

- 1) техніко-економічне обґрунтування системи;
- 2) специфікація системи - детальний опис параметрів;
- 3) розрахунок часу розробки, собівартості і прибутків;
- 4) тестування системи і проірама з метою перевірки її надійності і правильності функціонування;
- 5) підготовка персоналу до роботи з системою - використання тестових файлів з попередньою документацією;
- 6) конверсія файлів - переведення файлів зі старої системи у нову, створення нових файлів;
- 7) затвердження нової системи - перевірка старшим менеджером надійності роботи системи і правильності документації.

Аудитор вирішив провести аудит пунктів 4,6 і 7, оскільки, на його погляд, вони є найважливішими. При цьому аудитор має можливість використовувати методи аудиторської перевірки з використанням ПЕОМ.

Описати для кожного з обраних пунктів необхідні контрольні процедури та аудиторські тести, які аудитор має намір провести з метою перевірки правильності проведення процедур. Описати, основні методи аудиторської перевірки з використанням ПЕОМ, а також комп'ютерні аудиторські тести, які слід застосувати для перевірки файлу реєстру продажу компанії "Х-фактор" у кінці року.

Питання для повторення:

1. Що є метою міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" ?
2. Дати характеристику типів завдань з надання впевненості.
3. Що є метою завдання з надання обгрунтованої впевненості?
4. Які види впевненості є?
5. Що є метою завдання з надання обмеженої впевненості?
6. Що відносять до завдань з надання впевненості ?
7. Дати визначення експерта.
8. Назвіть умови залучення експертів ?
9. Назвіть умови надання модифікованих висновків при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності надається за умови.
10. Дайте визначення прогностної фінансової інформації.
11. Що означає прогноз?
12. Як можна визначити перспективну оцінку?
13. У чому полягає оцінка прогностної фінансової інформації?
14. Які фактори необхідно брати до уваги при прийнятті завдання по перевірці прогностної інформації?
15. На що необхідно звернути увагу аудитору для отримання уявлення про процес підготовки прогностної інформації?
16. Які фактори необхідно врахувати при розгляді періоду, що охоплює прогнозна фінансова інформація?
17. Які питання включають у себе процедури перевірки прогностної інформації?
18. На які питання необхідно дати відповіді при підтвердженні надання і розкриття прогностної інформації?
19. Охарактеризуйте основні елементи звіту про перевірку прогностної фінансової інформації.
20. Які фактори впливають на модифікацію аудиторського висновку про прогнозу фінансову інформацію?
21. Що є метою огляду фінансової звітності?
22. Які процедури виконує аудитор при огляді фінансової звітності?
23. Основний зміст висновку з огляду фінансової звітності.
24. Основні елементи висновку з огляду фінансової звітності.
25. Види висновків з огляду фінансової звітності.
26. Розкрити зміст завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.
27. Охарактеризувати мету та загальні принципи завдання з погоджених процедур.

28. Що є предметом погоджених процедур?
29. Розкрити порядок визначення умов, планування і документування завдання з погоджених процедур. Процедури та докази стосовно завдання з погоджених процедур.
30. Охарактеризувати порядок складання Звіту про завдання з погоджених процедур.
31. Порядок дотримання принципів професійної етики при виконанні завдання погоджених процедур.
32. Розкрити зміст суттєвих порушень МССП 4400 при виконанні погоджених процедур. '
33. Розкрити зміст завдання з підготовки фінансової інформації.
34. Охарактеризувати мету та загальні принципи завдання з підготовки фінансової інформації.
35. Розкрити порядок визначення умов, планування і документування завдання з підготовки фінансової інформації.
36. Порядок відображення і врахування суттєвих викривлень фінансової інформації.
37. Охарактеризувати процедури щодо завдання з підготовки фінансової інформації.
38. Розкрити умови відмови завдання з підготовки фінансової інформації.
39. Порядок дотримання принципів професійної етики при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації.
40. Охарактеризувати порядок складання і подання звіту з завдання з підготовки фінансової інформації.

Література

1. Аверчев И.В. Подготовка международной финансовой отчетности российскими предприятиями и банками / И.В. Аверчев. - М. : Вершина, 2005. -680 с.
2. Асаул А.Н., Войнаренко М.П., Пономарева Н.А., Фалтинский Р.А. Корпоративные ценные бумаги как инструмент инвестиционной привлекательности компаний/под ред. проф. А.Н. Асаула./ А.Н. Асаул, М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарева, Р.А. Фалтинский -СПб.:АНО "ИПЭВ",2008 .-288с.
3. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике : практ. пособие / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен. - М. : Вершина, 2005. - 768 с.
4. Аудит. Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України : навч. посібник. - К. : СТАТУС, 2005. - 172 с
5. Бутинец Ф.Ф. Бухгалтерський учт в зарубешних странах : учеб. пособие / Ф.Ф. Бутинец, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, Л.Л. Горещкая. - Житомир : ЧП "Рута", 2002. - 660 с.
6. БутинецьФ.Ф. Аудит: підручник .-2-ге вид., доп. і перероб./ Ф.Ф. Бутинець-Житомир:ПП "Рута"\2002 .-672 с .
7. Бутинець Ф.Ф., Горещка Л.Л. Облік у зарубешних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещка-Житомир: ПП "Рута", 2002, - 544 с
8. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит : навч. посібник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. - Хмельницький : ХНУ, 2006. - 338 с
9. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит : Підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. - К. ВЦ «Академія», 2009. - 376 с
10. Голов С.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности : вопросы, тесты, упражнения / С.Ф. Голов, В.Н. Костюченко, Н.Г. Богатко. - К.: Либра, 2007. - 320 с.
11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - К. : Лібра,2004.-880с.
12. Грюнинг Х. Ван. Международные стандарты финансовой отчетности : практическое руководство/ Х. Ван Грюнинг, М. Коэн. - М. : Весь мир, 2003. -650 с.
13. Єфіменко В. І, Лук'яненко Л. І. Облік у зарубешних країнах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. І. Єфіменка./ В. І. Єфіменко, Л. І. Лук'яненко— К.: КНЕУ, 2005. — 211 с.
14. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP : учеб. пособие / В.В. Качалин. - М. : Весь мир, 2000. -432 с.

15. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. за ред. О.В. Селезньова та ін. - К. : Статус, 2006. -1152 с.
16. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. - К.: ФПБАУ, 2000. - 1820 с
17. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Семінар для бухгалтерів. -К.: ФПБАУ, 2003. - 274 с
18. Небильцова О. Стандарти GAAP USA: кожен бухгалтер бажає знати... / О. Небильцова, Р. Кортикова // Бухгалтерія. - 2006. - № 35. - С. 90-94.
19. Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посібник / І. Пилипенко, О.Ю. Редько. - К. : Щ Держкомстату України, 2007. -520 с.
20. Пилипенко І., Шевчук В. Аудит у середовищі громадянського суспільства та держави /І. Пилипенко, В. Шевчук // Статистика України.-К.,2008.-№1 .-с. 9-15.
21. Пилипенко І., Шевчук В. Аудиторський досвід - дорога наука / І. Пилипенко, В. Шевчук //Урядовий кур'єр.-К.,2007.-№ 51 .-С. 5.
22. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / І. Пилипенко, В. Шевчук //Бухгалтерський облік і аудит.-К. ,2008 .-№3 .-С. 5-13.
23. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку /І. Пилипенко, В. Шевчук //Бухгалтерський облік і аудит.-К.,2007.-№3 .-С. 5-12.
24. Пономарьова Н.А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту : навч. посібник / Н.А. Пономарьова. -Хмельницький : ХНУ, 2008. - 211 с
25. Редько О.Ю. Матеріали семінару-тренінгу "Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики та супутні послуги" / О.Ю. Редько. - К.: ФПБАУ, 2007. - 26 с
26. Редько О.Ю., Шпаковська Т.Л. Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності : практ. посібник / О.Ю. Редько, Т.Л. Шпаковська. - К.: Щ Держкомстату України, 2007. - 120 с
27. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики : монографія / за ред.. М.П. Войнаренка. - К. : Наукова думка, 2002. -718 с.
28. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні // Все про бухгалтерський облік - Спецвипуск. - 2007. - № 18.
29. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО : метод, рекомендації / За ред. С.Ф. Голова. - Вінниця : Консоль, 2003. - 120 с

Зміст

Вступ.....	3
Тема 1. Міжнародні стандарти фінансової звітності, їх розробка та впровадження.....	5
1.1. Міжнародні стандарти фінансової звітності: роль, призначення, цілі їх розробки	5
1.2.Склад, основні припущення і якісні характеристики фінансової звітності згідно концептуальної основи складання і подання фінансової звітності	13
1.3.Елементи фінансової звітності (активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, грошові потоки) та критерії їх визнання у фінансовій звітності	18
1.4.Оцінка елементів фінансової звітності	27
1.5.Концепції капіталу та збереження капіталу	29
Тести	31
Практичні ситуації	33
Питання для повторення	36
Тема 2. Подання фінансової звітності	37
2.1.Загальні вимоги до фінансової звітності	37
2.2.Звіт про фінансове становище (баланс) та події після звітності дати (МСБО 1,МСФЗ 1,МСБО 10)	38
2.3.Звіти про прибуток або збиток, про всеохоплюючий прибуток, про визнані дохід і витрати, про зміни у власному капіталі (МСБО 1, МСФЗ 1)	46
2.4.Звіт про рух грошових коштів (МСБО 1,МСФЗ 1,МСБО 7)	49
2.5.Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках (МСБО 1, МСФЗ 1, МСБО 8)	54
2.6.Фінансова звітність в умовах гіперінфляції (МСБО 29)	59
2.7.Вплив зміни валютних курсів	66
2.8.Проміжна фінансова звітність (МСФЗ 1, МСБО 34)	72
Тести.....	75
Практичні ситуації.....	82
Питання для повторення	84
3. Довгострокові активи.....	87
3.1.Основні засоби.....	87
3.2.Нематеріальні активи	97
3.3.Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	107
3.4.Оренда	110
3.5.Інвестиційна нерухомість	115
3.6.Зменшення корисності активів	122
3.7.Запаси	126

Тести.....	131
Практичні ситуації	138
Питання для повторення.....	143
Тема 4. Забезпечення, непередбачені зобов'язання і активи, виплати працівникам та програми пенсійного забезпечення	146
4.1.Забезпечення, непередбачені зобов'язання і активи (МСБО 37)	146
4.2.Виплати працівникам (МСБО 19).....	151
4.3.Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення (МСБО 26)	165
Тести.....	169
Практичні ситуації	172
Питання для повторення.....	176
Тема 5. Фінансові інструменти та платіж на основі акції	178
5.1.Фінансові інструменти	178
5.2.Платіж на основі акції.....	193
Тести.....	198
Практичні ситуації	201
Питання для повторення.....	203
Тема 6. Доходи, витрати і податки на прибуток	204
6.1.Дохід	204
6.2.Доходи від державних грантів, будівельних контрактів (МСБО 20, МСБО 11).....	211
6.3.Витрати на позики	219
6.4.Податки на прибуток.....	222
6.5.Прибуток на акцію.....	231
Тести.....	236
Практичні ситуації	241
Питання для повторення.....	247
Тема 7. Зв'язані сторони і консолідована звітність.....	249
7.1.Інвестиції в асоційовані підприємства	249
7.2.Об'єднання бізнесу	255
7.3.Консолідована фінансова звітність.....	262
7.4.Спільна діяльність	270
7.5.Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін.....	278
7.6.Операційні сегменти.	283
Тести	285
Практичні ситуації.	292
Питання для повторення	298
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики	300
8.1. Структура міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.....	300
8.2.	Концептуальна основа аудиту 304

8.3. Професійна етика аудиторів.....	307
Тести	309
Практичні ситуації.....	314
Питання для повторення	316
Тема 9. Контроль якості аудиторських послуг	317
9.1.Елементи системи контролю якості аудиторських послуг	317
9.2.Незалежність та її загрози. Етичні вимоги до аудиту ...	319
9.3.Виконання завдання та моніторинг відповідності політиці та процедурам контролю якості	321
Тести	325
Практичні ситуації.....	327
Питання для повторення.....	329
Тема 10. Аудит та огляд історичної фінансової інформації	330
10.1.Мета та принципи аудиту фінансової звітності (МСА 200)	330
10.2.Прийняття завдання та планування аудиту, розробка стратегії аудиту	332
10.3.Оцінка ризиків (МСА 315, 320,330)	335
10.4.Документування роботи аудитора (МСА 230).....	338
10.5.Аудиторські докази та процедури їх отримання (МАС 500, 501, 505, 510,520)	347
10.6.Аудиторська вибірка (МСА 530)	351
10.7.Аудиторська перевірка облікових оцінок (МСА 540, 545)	355
10.8.Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок (МСА 240)	361
10.9.Врахування законів та інформування управлінського персоналу (МСА 250,260)	365
10.10..... Використання роботи інших фахівців (МСА 600, 610,620).....	372
Тести.....	377
Практичні ситуації.....	387
Питання для повторення.....	392
Тема 11. Заключний етап аудиту та аудиторські висновки	395
11.1.Зв'язані сторони (МСА 550).....	395
11.2.Подальші події і оцінка їх аудитором (МСА 560)..	397
11.3.Припущення про безперервність діяльності підприємства (МСА 570).....	400
11.4. Порівняльні дані та інша інформація, пояснення управлінського персоналу (МСА 580, 710, 720).....	403
11.5.Огляд історичної фінансової інформації та проміжної фінансової інформації (МСЗО 2400, 2410)	407
11.6.Висновок аудитора щодо фінансової звітності (МСА 700, 701, 705, 706). Висновок за завданням спеціального призначення (МСА 800).....	413
11.7.Висновоко про відповідність звітності МСФЗ (ПМПА 1014)	429
11.8.Особливості аудиту малих підприємств (ПМПА 1005)	432

Тести.....	440
Практичні ситуації	444
Питання для повторення.....	448
Тема 12. Завдання з надання впевненості та супутні послуги	451
12.1.Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (МСЗНВ 3000)	451
12.2.Перевірка прогнозованої фінансової інформації (МСЗНВ 3400)	457
12.3.Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400)	
..462	
12.4.Завдання з підготовки фінансової інформації (МССП 4410)	465
Тести	468
Практичні ситуації.....	476
Питання для повторення.....	478
Література	480

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Войнаренко Михайло Петрович
Пономарьова Наталія Анатоліївна
Замазій Оксана Василівна

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ
НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено

ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 09.07.2010. Формат 60x34

Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура Petersburg СТТ

Умови, друк. арк. 27,75. Наклад - 800 прим.

Зам. № 40. Надруковано: ФОГ Наумов О.В. Видавництво «Центр учбової літератури» вул. Електриків, 23 м. Київ 04176 тел./факс 044-425-01-34 тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95 800-501-68-00 (безкоштовно в межах

України) e-mail: office@uabook.com сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006