

Вебінар «АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ»

«ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ ПРИ СКЛАДАННІ РІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ»



Олена ДЯДЮН

сертифікований бухгалтер (IFA, IPFM),
PhD, консультант з МСФЗ, асоційований
член ФПБАУ, співавтор книги «МСФЗ:
короткий курс для практиків»

31 січня 2022 р.

START!

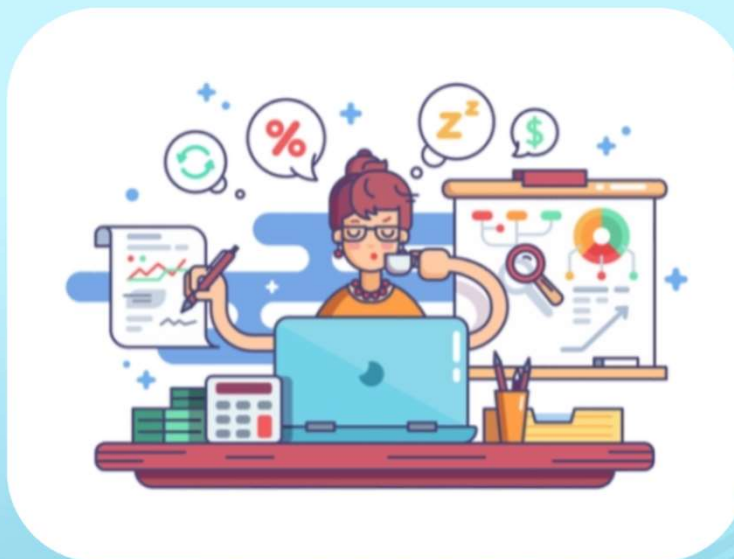
ЗМІСТ

- 1 Базові положення МСБО 8 про облікові оцінки
- 2 Актуальні зміни у регулюванні облікових оцінок
- 3 Облікові оцінки щодо непоточних активів
- 4 Облікові оцінки в запасах
- 5 Розкриття фінансової та нефінансової інформації про облікові оцінки у фінансовій звітності



1

Базові положення МСБО 8 про облікові оцінки



START!

Огляд МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»



Визначення облікової політики, її обрання та застосування

Послідовність ОП, підстави для змін ОП та їх відображення

Розкриття інформації про облікові політики та зміни в облікових політиках

Облікові оцінки та зміни в облікових оцінках

Розкриття інформації про зміни в облікових оцінках

Помилки та розкриття інформації про них



Облікова оцінка

- ✓ включає судження, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації
- ✓ є важливою частиною складання фінансової звітності і не підриває її достовірності



отримання нового досвіду

отримання нової інформації

зміни обставин, на яких базувалась оцінка



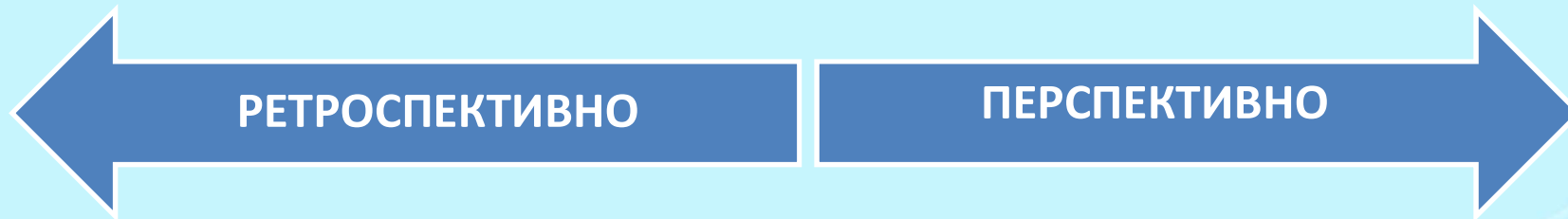
*Перегляд
попередньої
оцінки*





Облікова політика vs Облікова оцінка

Сьогодні



Облікова політика



Облікова оцінка

Коригування через рахунки капіталу так, наче зміни були актуальними завжди

Зміна впливає на показники поточного та майбутніх періодів



Питання



Що з наведеного переліку є обліковою оцінкою?

а) термін корисної експлуатації обладнання;

б) метод списання запасів;

в) вибір моделі переоціненої вартості або собівартості для нематеріальних активів.

Приклади попередніх оцінок



Безнадійні борги

Застарілість запасів

Справедлива вартість фінансових активів
або фінансових зобов'язань

Строки корисної експлуатації активів, що
амортизуються чи модель споживання вигід

Гарантійні зобов'язання

2

Актуальні зміни у регулюванні облікових оцінок



START! 

Зміни до МСБО 8

Актуальні питання	Уточнення
Дата публікації змін	Лютий 2021 р. (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку)
Дата набуття чинності	01.01.2023 р. (дострокове застосування дозволене)
Головний акцент змін	Заміна визначення «зміни в облікових оцінках» на «облікова оцінка»
Переклад оновленого стандарту українською мовою	Станом на 28.01.2022 р. – ще не опубліковано

Підстави для внесення змін

- ✓ труднощі у розмежуванні облікових політик і облікових оцінок
- ✓ поєднання різнорівневих понять («облікова політика» та «зміна в обліковій оцінці») приховує різницю між базовими поняттями
- ✓ важливість розмежування базових понять впливає з різних підходів до відображення змін (ретроспективно та перспективно)

Додавання базового поняття

Зміна в обліковій оцінці

це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки їх теперішнього стану та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань



Облікова оцінка

це монетарна стаття у фінансовій звітності, яка схильна до невизначеності в оцінці.

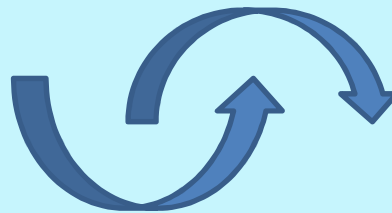
облікова політика може вимагати, щоб окремі статті оцінювалися у грошових сумах, які не можуть спостерігатися безпосередньо, а мають бути оцінені (елемент невизначеності в оцінці)



- ✓ підприємство визначає облікову оцінку для досягнення мети, поставленої в обліковій політиці
- ✓ облікова оцінка передбачає використання суджень або припущень на основі останньої доступної надійної інформації

Збереження концепції змін

- ✓ зміна облікової оцінки внаслідок виникнення нової інформації чи подальшого розвитку подій не є виправленням помилки



- ✓ ефекти від зміни вихідних даних або застосовуваних методів оцінки, використаних для визначення облікової оцінки, є змінами саме в оцінках, якщо вони не є результатом виправлення помилок попереднього періоду.

Уточнення прикладів облікових оцінок



Напрями застосування оцінки	Стандарт, що регулює
<i>Резерв під очікувані кредитні збитки</i>	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
<i>Чиста вартість реалізації запасів</i>	МСБО 2 «Запаси»
<i>Справедлива вартість активу або зобов'язання</i>	МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»
<i>Амортизаційні витрати по об'єкту основних засобів</i>	МСБО 16 «Основні засоби»
<i>Забезпечення по гарантійним зобов'язанням</i>	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

Приклад 1

Підприємство обліковує об'єкт інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості відповідно до МСБО 40. Прийнято рішення змінити застосовувану техніку оцінки справедливої вартості з дохідного методу на ринковий (МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості») відповідно до кон'юнктури ринку, що змінилася.

вибір між моделлю СВ та с/в – це облікова політика

оцінка СВ – це результат застосування оцінної техніки, що застосовується відповідно з обліковою політикою

у розрахунку СВ підприємство використовувало судження та припущення (конкретний метод оцінки)



зміна техніки оцінки СВ нерухомості є прикладом зміни облікової оцінки



3

Облікові оцінки щодо непоточних активів



START!

Облікові оцінки непоточних активів

НОА	Стандарт	Облікові оцінки
Основні засоби	<u>IAS 16</u>	Суми ліквідаційної вартості, попередньо оцінені витрати на демонтаж, строки корисної експлуатації, методи амортизації, підходи до визначення справедливої вартості, зменшення корисності.
Інвестиційна нерухомість	<u>IAS 40</u>	Термін корисного використання, метод амортизації при використанні моделі собівартості, підхід до визначення справедливої вартості, підходи до розмежування інвестиційної та неінвестиційної нерухомості, зменшення корисності.
Нематеріальні активи	<u>IAS 38</u>	Термін корисного використання, метод амортизації, підходи до визначення справедливої вартості, зменшення корисності.
Активи з права користування	<u>IFRS 16</u>	Термін оренди, ставка дисконтування, метод амортизації, зменшення корисності.
Фінансові активи	<u>IFRS 9</u>	Визначення справедливої вартості фінансових інвестицій, ставка дисконтування, зменшення корисності.



Ліквідаційна вартість як облікова оцінка



Сума, що амортизується



Собівартість активу



Ліквідаційна вартість



попередньо оцінена сума, яку підприємство отримало б на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

!!!Потребує аналізу та розрахунку!!!

Часом ліквідаційна вартість виявляється незначною і несуттєвою при розрахунку вартості, яка амортизується



Загальне правило



**Порівнюємо очікувані надходження
і вибуття ресурсів: позитивна різниця – це ЛВ**

+		-	
Шляхом продажу			
✓ договірна ціна реалізації		✓ витрати на пошук клієнта; ✓ витрати на оформлення угоди.	
Через ліквідацію			
✓ матеріали та цінності: запчастини, деталі, вузли, агрегати, матеріали, ✓ вторинна сировина: металобрухт чорних, кольорових, дорогоцінних металів, в поодиноких випадках – макулатуру, деревину тощо.		✓ витрати на демонтаж (як власними силами, так і через оплату послуг підрядної організації); ✓ витрати на оплату послуг спец. підприємств з утилізації	



Приклад 2



Об'єкт	Первісна вартість, грн.	ТМЦ від ліквідації, грн.	Витрати на демонтаж, грн.
Завантажувач	40 000,00	7 344,00	1 200,00

Вартість металобрухту
співставної ваги

Погодинна з/п працівнику Товариства
(демонтаж власними силами)

Ліквідаційна вартість
 $7\,344,00 - 1\,200,00 = 6\,144,00$

+ 7 344,00

-1 200,00

Вартість, що амортизується:
 $40\,000,00 - 6\,144,00 = 33\,856,00$

EXAMPLE

Приклад 3

Товариство оприбутковує автомобіль «[Chevrolet Aveo](#)» і визначає термін корисного використання на рівні 7 років, а після вичерпання цього терміну планується здійснити продаж автомобіля.

Автомобіль оприбутковано 30.06.2021 р. за собівартістю 416 тис. грн. (з урахуванням ціни дилера та документального оформлення угоди, без ПДВ).

Визначити ліквідаційну вартість.



Товариство оцінює, скільки коштує 7-річне авто на поточний момент з урахуванням всіх істотних умов: марка, очікуваний пробіг авто після спливу 7 років, стан авто з огляду на прогнозовану інтенсивність використання тощо.

*До того ж слід оцінити **прогнозовані витрати** (у випадку авто це можуть бути послуги з оформлення документів) за допомогою відкритих джерел інформації.*

Рішення 3



- 1) Товариство визначає ціну аналогічного авто 7-річного терміну експлуатації (використано портал <https://auto.ria.com/car/chevrolet/aveo/>) – **162 600 грн.;**
- 2) оцінюємо витрати на документальне оформлення перереєстрації транспортних засобів, зняття з обліку (використано портал <https://hsc.gov.ua/>) – орієнтовно 600 грн.

З огляду на отримані дані, прийнято рішення про встановлення **ліквідаційної вартості на рівні 162 тис. грн.**

Розрахунок амортизаційної вартості

$$416\ 000 - 162\ 000 = 254\ 000 \text{ грн.}$$

Щомісячна амортизація

$$254\ 000 / 7 / 12 = 3\ 023,81 \text{ грн.}$$



Припустімо, що через 7 років прийнято рішення про продаж авто



Рішення 3



№	Операція	Дт	Кт	Сума, грн.
1.	Відображено ціну постачальника, вартість документального оформлення	152	631/685	416 000,00
30.06.2021 р.				
2.	Введено авто в експлуатацію	105	152	416 000,00
Щомісяця				
3.	Нарахування амортизації	92, 93	131	3 023,81
Через 7 років (30.06.2028 р.)				
4.	Списання за рахунок амортизації	131	105	254 000,00
5.	Переведено до складу необоротних активів, призначених для продажу	286	105	162 000,00
Реалізовано авто 25.08.2028 р. за 210 тис. грн. (в т.ч. ПДВ)				
6.	Реалізовано авто	377	712	210 000,00
7.	Податкові зобов'язання з ПДВ	712	643	35 000,00
8.	Витрати на нотаріальні послуги	949	631/685	600,00
		631/685	311	600,00
9.	Списано балансову вартість	943	286	162 000,00
10.	Отримано оплату від покупця	311	377	210 000,00

Підстави для визнання «нульової» ліквідаційної вартості в контексті використання порогу суттєвості

Значення «0» або «1» грн.

очікувані **витрати** на реалізацію (ліквідацію) активу **є співставними з вартістю активів**, які планують отримати **від реалізації** (ліквідації)

очікувані до отримання активи **не мають цінності** і не є придатними для використання в виробничому процесі



вартість робіт з **демонтажу є більшою** за очікувані до отримання **цінності**

Ліквідаційна вартість є **несуттєвою** стосовно первісної вартості об'єкта

Вплив зміни ліквідаційної вартості на ПДВ та зобов'язання з податку на прибуток

Податківці роз'яснюють:



«платник податку на прибуток при визначенні вартості основних засобів, що амортизується, у т.ч. у податковому обліку, вираховує ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів, визначену відповідно до правил бухобліку, якщо інше не передбачено обліковою політикою підприємства»

ІПК ДФСУ «Щодо врахування у вартості основних засобів, що амортизується в податковому обліку, ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів» від 18.05.18 р. № 2212/6/99-99-15-02-02-15/ІПК

Занизька
некоректна
ЛВ



помилка в розрахунку амортизації і, як наслідок, витрат

зниження бази обкладення ПДВ

Вплив на ПДВ



Податківці наголошують:

!!! Відбувається заниження бази обкладення ПДВ, якщо залишкова бухгалтерська вартість неправомірно занижена у зв'язку з *невстановленням ліквідаційної вартості !!!*

«... насамперед для визначення бази оподаткування при постачанні необоротних активів враховується наявність різниці між договірною вартістю та балансовою вартістю таких необоротних активів»



При визначенні мінімальної бази оподаткування ПДВ при продажу необоротних активів необхідно враховувати саме балансову вартість ОЗ за даними обліку

Індивідуальна консультація від 09.10.2018 р. №4360/6/99-99-15-03-02-15/ІПК

Вплив на податок на прибуток



Чим нижча ліквідаційна вартість, тим вище суми нарахованої амортизація



Нижча база для нарахування податку на прибуток



*Елемент податкової оптимізації.
ОДНАК!!! Він ризикований*

Податківці наголошують:

«... відсутність установлення оцінки ліквідаційної вартості об'єкта оподаткування призводить до визнання необґрунтованого завищення річної суми амортизації та, як наслідок, можливе викривлення даних про майновий стан і звітності про фінансові результати суб'єкта господарювання»

Судова практика

Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду від 09.02.2016 р. у справі [№ 876/8682/15](#)



Розглядається ситуація з продажу (за 10 тис. грн) повністю амортизованого автомобіля, строк корисного використання якого сплив у квітні 2013 року, однак автомобіль і надалі продовжував використовуватися до листопада 2014 року. Водночас підприємством не проводилася експертна оцінка авто під час продажу. За результатами перевірки податківцями складено податкове повідомлення-рішення про заниження податкових зобов'язань із ПДВ.



Суд визнав податкове повідомлення-рішення правомірним

4

Облікові оцінки в запасах



START!

Запаси

Вибір формули запасів при списанні (ідентифікованої с/в, FIFO, середньозваженої)



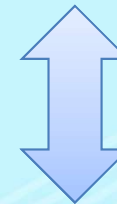
Облікова політика



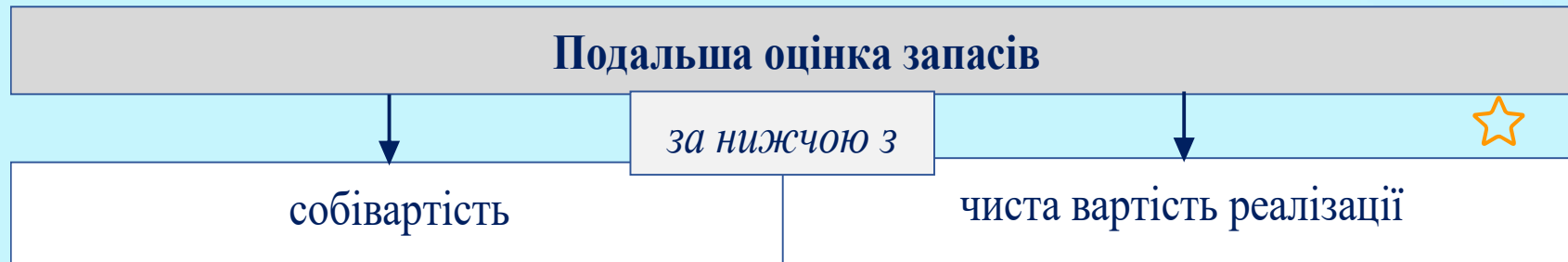
Вибір підходу до визначення чистої вартості реалізації



Облікова оцінка



Чиста вартість реалізації



Варто обов'язково враховувати ситуації, за яких **собівартість** запасів **не може бути відшкодованою**. Це відбувається у наступних випадках:



Запаси пошкоджено



Запаси повністю або частково застаріли



Ціна продажу запасів знизилася



Зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут



Облікові підходи

Таким чином, враховуючи характер запасів та суттєвість, в процесі здійснення процедури знецінення запасів до чистої вартості реалізації підприємство може застосовувати 2 основні методичні підходи:

- 1) *груповий (матричний) підхід на основі аналізу оборотності запасів;*
- 2) *індивідуальну оцінку.*

Класифікація запасів залежить від специфіки діяльності підприємства.



Також при виборі підходу визначення чистої вартості реалізації запасів враховується суттєвість.

Якщо запаси складають менше встановленого рівня суттєвості, то підприємство може вирішити застосовувати **груповий підхід** для більшості груп запасів.

При цьому для цінних та пошкоджених запасів з очікувано суттєвою різницею собівартості та чистої вартості реалізації підприємство має застосовувати **індивідуальний підхід** розрахунку чистої вартості реалізації.

Груповий підхід

Груповий підхід базується на оцінці запасів через аналіз оборотності та ідентифікацію малорухомих запасів в розрізі позицій номенклатури.

Підприємство може застосовувати груповий підхід, базуючись на дозволі МСБО 2 об'єднувати подібні або взаємопов'язані позиції запасів для визначення чистої вартості реалізації. При цьому важливо враховувати визначені підприємством критерії суттєвості.



Пункт 29 МСБО 2 дозволяє уникати індивідуального підходу у випадках, якщо одиниці запасів:

- відносяться до однієї номенклатурної групи;
- мають подібне призначення або кінцеву мету використання;
- використовуються в межах однієї філії чи географічного регіону.

У наведених випадках запаси складно оцінити окремо від інших одиниць номенклатурної групи.



Алгоритм визначення ЧВР

Груповий підхід

Формується резерв знецінення запасів
відповідно до Матриці 1

Сировина і матеріали
Паливо та мастильні матеріали
Тара й тарні матеріали
Будівельні матеріали
Малоцінні та швидкозношувані
предмети
Матеріали від розборки (паливо
відпрацьоване)
Товари
Інші запаси

Для активів з низькою оборотністю
резерв формується за Матрицею 2

Запасні частини

Для запчастин та запасів високої вартості (певні типи обладнання, вартість закупівлі яких перевищує 10 тис. грн. за одиницю) характерним є довший термін зберігання до використання в господарській діяльності, тому при розрахунку резерву можна використовувати матрицю за термінами фактичного перебування запасів на балансі.

Матриці

Резерв знецінення запасів нараховується у відсотках до балансової вартості таких запасів, виходячи з терміну їх очікуваного споживання (реалізації) виходячи з терміну перебування на балансі за наступною шкалою:

Матриця 1

До 12 міс.	Від 12 до 36 міс.	Від 36 міс.
0 %	50 %	100 %



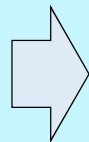
Якщо прогноз терміну очікуваного споживання зробити важко, то розрахунок робиться за термінами фактичного перебування запасів на балансі.

Матриця 2

До 24 міс.	Від 24 до 60 міс.	Від 60 міс.
0 %	50 %	100 %

Індивідуальна оцінка

Індивідуальна оцінка застосовується після проведення групової оцінки щодо певних запасів, а саме:



1) *цінних запасів*, для яких характерні зміни вартості та суттєва різниця собівартості та очікуваної вартості реалізації;
2) *запасів собівартість, яких не може бути відшкодована* у зв'язку з:

- псуванням;
- частковим або повним старінням;
- ціновими коливаннями на ринку;
- зростанням попередньо оцінених витрат на доведення запасів до стану, придатного для продажу.

В таких ситуаціях чиста вартість реалізації запасів підприємством визначається *самостійно* на індивідуальній основі для кожної окремої позиції номенклатури запасів.



Основний орієнтир



Очікувана ціна продажу у звичайному ході бізнесу за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. Така вартість оцінюється з урахуванням поточних цін та прогнозів щодо їх зміни.



Облікові підходи до знецінення запасів

Два облікові підходи до знецінення запасів

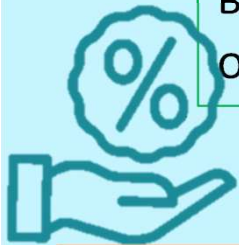
пряме списання суми уцінки на витрати

списання суми уцінки через формування резерву знецінення запасів



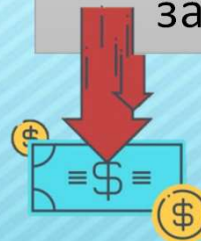
Пряме списання

Норми МСБО 2 не містять застережень та обмежень щодо зарахування до витрат суми уцінки запасів. Отже, за правилами бухгалтерського обліку сума уцінки запасів відноситься безпосередньо до витрат періоду, у якому здійснено уцінку та відповідно зменшується фінансовий результат до оподаткування.



За цим підходом суму уцінки запасів відображають в обліку підприємства згідно з його робочим планом рахунків безпосередньо у складі витрат таким бухгалтерським записом:

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів» – Кт 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари».



УЦІНКА

Облік резерву



Для обліку резерву знецінення запасів слід застосовувати окремий контрактивний **субрахунок «Резерв знецінення запасів»** в розрізі окремих категорій та по кожній номенклатурній позиції запасів, що зберігаються на підприємстві понад встановлені строки та / або щодо яких існують індивідуальні фактори знецінення.



За кредитом такого субрахунку відображають створення резерву знецінення, а *за дебетом* – списання раніше створеного резерву у зв'язку з вибуттям запасів, щодо яких було створено резерв.

У Балансі запаси відображають за чистою вартістю реалізації в такий спосіб:

Вартість запасів, що
відображена в Балансі



Балансова вартість
запасів



Резерв знецінення
запасів



Цей підхід дає можливість зберегти в обліку історичну вартість придбання запасів і в подальшому відслідковувати випадки продажу товарів нижче за вартість придбання з метою оподаткування ПДВ суми перевищення.



Приклад



На складі обліковуються комплектуючі в кількості 5 штук, що були уцінені на 30.09.2021 р., а на 31.12.2021 р. виросли у ціні на 20 000 грн. (з 43 080 грн до 63 080 грн). Попередньо ці запасні частини були уцінені на 11 000 грн.

✓ **Яким чином в обліку відображається знецінення запасів?**

Облік знецінення запасних частин без створення резерву покажемо в таблиці нижче.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
На 30.09.2021 р.				
1	Проведено уцінку запасних частин	946	207	
На 31.12.2021 р.				
2	Дооцінено раніше уцінені запасні частини (в сумі, що не перевищує попередньо проведену уцінку)	207	719	

Альтернатива: Дт 946 Кт 20Р/291

Вплив знецінення запасів на ПДВ

Саме по собі знецінення не тягне за собою будь-яких наслідків у податковому обліку з ПДВ. Адже воно не змінює первісного призначення ТМЦ.

Переоцінені ТМЦ при знеціненні, як і раніше:

1) залишаються у власності платника - у такому разі не відбувається операції постачання товарів, у розумінні пп. 14.1.191 ПКУ, що вимагає нарахування постачальних податкових зобов'язань за п. 188.1 ПКУ

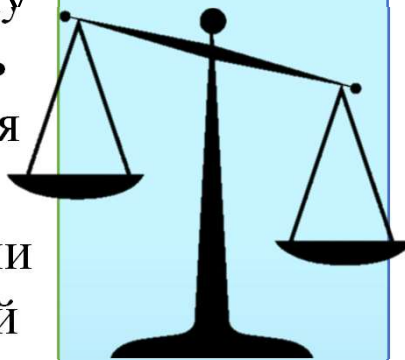
2) залишаються призначеними для використання в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності підприємства



АЛЕ потрібно пам'ятати, що **в разі продажу запасів нижче за вартість придбання** підприємство – платник ПДВ має нарахувати податкові зобов'язання на суму перевищення (п. 188.1 ПКУ).

Вплив знецінення на податок на прибуток

Якщо підприємство прямо списує суму знецінення запасів у витрати, то суму знецінення зараховують до об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку й не коригують.



Якщо підприємство списує суму знецінення запасів через формування резерву знецінення запасів, то при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств слід застосовувати різниці передбачені п. 139.1 ПКУ.



Податкові різниці

Різниці передбачені п. 139.1 Податкового кодексу України

1) у разі створення резерву знецінення запасів фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на створення резерву

2) у разі списання резерву знецінення запасів в сумі уцінки запасів, що вибули за звітний період, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму резерву, що був створений стосовно відповідних номенклатурних позицій, які вибули за період

3) у разі коригування (зменшення) резерву знецінення запасів, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму резерву, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно



5

Розкриття фінансової та нефінансової інформації про облікові оцінки у фінансовій звітності



START!

Вимоги до розкриття інформації про ОП

Джерело	Підхід
МСБО 8 (п. 39, 40)	«... інформацію про характер та суму <u>зміни в обліковій оцінці</u> , яка впливає на поточний або, за очікуваннями, майбутні періоди...»
МСБО 1 (п. 17)	Акцент на потребі «... подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, <u>достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію</u> »
МСБО 1 (п. 117)	«Суб'єкт господарювання розкриває свої суттєві облікові політики , у тому числі: а) основу (або основи) <u>оцінки</u> , застосовані при складанні фінансової звітності; б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності»
МСБО 1 (п. 122)	«Разом зі своїми суттєвими обліковими політиками або іншими примітками суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію <u>про судження</u> , що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності».
МСБО 1 (п. 125)	«... розкривати інформацію про зроблені ним припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні <u>джерела невизначеності оцінки</u> ... Стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про: а) їхній характер; та б) їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.



Оновлення МСБО 1 у 2021 році

Джерело	Підхід
МСБО 1 (п. 10)	«Повний комплект фінансової звітності включає: ... примітки, що містять виклад суттєвої інформації про облікові політики та інші пояснення».
МСБО 1 (п.114)	«Приклади систематичного впорядкування приміток ...: (ii) суттєва інформація про облікову політику....»
МСБО 1 (п. 117)	«Суб'єкт господарювання розкриває суттєву інформацію про облікові політики . у тому числі: а) основу (або основи) оцінки , застосовані при складанні фінансової звітності; б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності». <u>Інформація про облікову політику є суттєвою, якщо можна обґрунтовано очікувати, що ця інформація, яка розглядається разом з іншою інформацією, включеною до ФЗ підприємства, вплине на рішення, прийняті основними користувачами ФЗ загального призначення на основі цієї ФЗ.</u> <u>117В. Очікується, що інформація про облікову політику є суттєвою, якщо:</u> <u>(d) «облікова політика стосується тієї чи іншої сфери, де підприємство повинно формувати значні судження або припущення при застосуванні облікової політики, та підприємство розкриває інформацію про ці судження або припущення відповідно до пунктів 122 та 125.</u>
МСБО 1 (п. 122)	«Разом з суттєвою інформацією про облікові політики або іншими примітками суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про судження ...».



Приклади розкриття



6. Суттєві облікові судження та основні джерела невизначеності в оцінках

Ключові джерела невизначеності в оцінках – суттєві облікові оцінки

Оцінка деяких сум, включених до фінансової звітності, або таких, що мають вплив на неї, а також пов'язані з ними розкриття інформації, вимагає від керівництва здійснення припущень відносно сум або умов, які не можуть бути точно відомі на дату підготовки фінансової звітності.

Суттєва облікова оцінка є одночасно суттєвою для відображення як фінансового стану Компанії, так і результатів її діяльності та вимагає від керівництва найбільш складних, суб'єктивних або комплексних суджень, найчастіше внаслідок необхідності оцінки впливу факторів, які за своєю суттю є невизначеними.

Керівництво проводить таку оцінку на постійній основі, виходячи з результатів і досвіду минулих періодів, консультацій фахівців, тенденцій та інших методів, які керівництво вважає прийнятними за певних обставин, а також виходячи з прогнозів щодо того, як вони можуть змінитися у майбутньому. Однак невизначеність стосовно цих припущень і оціночних значень може призвести до результатів, які можуть вимагати суттєвих коригувань балансової вартості активу або зобов'язання, стосовно яких здійснюються такі припущення та оцінки, у майбутньому.

Знос і амортизація

Методи нарахування зносу та амортизації ґрунтуються на здійснених керівництвом оцінках майбутніх строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів. Оцінки можуть змінюватися під впливом технологічного розвитку, конкуренції, змін ринкової кон'юнктури та інших чинників, і подібні зміни можуть призвести до змін очікуваних строків корисного використання та амортизаційних відрахувань. Темпи технологічного розвитку важко передбачити, і припущення Компанії щодо тенденцій і динаміки розвитку можуть змінюватися згодом. Деякі активи і технології, в які інвестувала Компанія кілька років тому, усе ще використовуються і забезпечують базу для нових технологій.

Строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів переглядають принаймні раз на рік з урахуванням зазначених вище чинників і всіх інших суттєвих аспектів. У випадку істотних змін очікуваних строків корисного використання, амортизаційні відрахування коригують на перспективній основі.

Амортизація активів у формі права користування

Активи у формі права користування, як правило, амортизуються лінійним методом протягом строку корисного використання активу або строку оренди, залежно від того, який з них закінчиться раніше. Судження, що застосовуються для визначення терміну оренди, вказані в розділі «Можливості продовження та припинення».

Приклади розкриття



Строки корисного використання груп активів з права користування представлені таким чином:

Земля	1 рік
Будівлі та споруди (склади)	2-7 років
Транспортні засоби	3-5 років

Знос основних засобів призначений для списання суми, яка підлягає амортизації за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості, протягом строку корисної експлуатації активу та розраховується із використанням прямолінійного методу. Земля не амортизується. Строки корисного використання груп основних засобів представлені таким чином:

Будівлі та споруди	10-80 років
Машини та обладнання	2-50 років
Транспортні засоби	5-25 років
Офісне обладнання	2-22 років
Інші активи, що амортизуються	3-44 років

Строки корисного використання груп нематеріальних активів представлені таким чином:

Програмне забезпечення і ліцензії	2-15 років
Інші нематеріальні активи	2-30 років

Приклади розкриття



Оцінки

Резерв під очікувані кредитні збитки за торговою та іншою дебіторською заборгованістю

Група використовує матрицю забезпечень для розрахунку очікуваних кредитних збитків (далі – «ОКЗ») за торговою та іншою дебіторською заборгованістю. Ставки забезпечення встановлюються залежно від кількості днів прострочення платежу для різних груп з аналогічними характеристиками виникнення збитків.

В основі матриці забезпечень лежать дані щодо виникнення дефолтів протягом минулих періодів. Група оновлює матрицю, щоб скоригувати минулий досвід виникнення кредитних збитків з урахуванням прогнозованої інформації. Наприклад, якщо протягом наступного року очікується погіршення прогнозованих економічних умов (наприклад, ВВП), що може призвести до збільшення випадків дефолту в виробничому секторі, то історичний рівень дефолту коригується. На кожну звітну дату дані про рівень дефолту в попередніх періодах оновлюються і аналізуються зміни прогнозних оцінок.

Оцінка взаємозв'язку між історичними рівнями дефолту, прогнозними економічними умовами і ОКЗ є значною оцінкою. Величина ОКЗ чутлива до змін в обставинах і прогнозних економічних умовах. Минулий досвід виникнення кредитних збитків Групи і прогноз економічних умов також можуть не бути показовими для фактичного дефолту покупця в майбутньому. Інформація про ОКЗ за торговою та іншою дебіторською заборгованістю Групи розкрита в Примітці 13.

Оцінки щодо строків корисного використання основних засобів

Суттєві оцінки управлінського персоналу Групи необхідні для визначення майбутніх строків корисного використання основних засобів. Фактичні строки корисного використання можуть відрізнятися від оцінки управлінського персоналу Групи.

Зобов'язання за визначеними виплатами

Вартість зобов'язань за визначеними виплатами та іншим виплатам по закінченні трудової діяльності визначається з використанням актуарних припущень. Актуарні припущення включають припущення щодо ставок дисконтування, очікуваного приросту заробітної плати, плинності працівників та коефіцієнтів смертності, тощо. Усі припущення переглядаються на кожну звітну дату. При визначенні відповідної ставки дисконтування управлінський персонал Групи враховує відсоткові ставки за державними облігаціями через відсутність в Україні розвинутого ринку корпоративних облігацій. У зв'язку із довгостроковим характером цих планів такі припущення є предметом суттєвої невизначеності. Більш детальна інформація викладена у Примітці 20.

Забезпечення

Група визнала забезпечення під зобов'язання стосовно судових позовів. Сума забезпечення визначена з використанням найкращих оцінок управлінського персоналу стосовно майбутніх грошових платежів, приведених до теперішньої вартості з використанням ставки дисконту до оподаткування, де це є доцільним. Більш детальна інформація викладена у Примітці 24.

Приклади розкриття



Керівництво також переглядає балансову вартість основних засобів для визначення наявних показників зменшення корисності активів. На основі аналізу, проведеного станом на 31 грудня 2020 року, керівництво Товариства визначило показники знецінення основних засобів. Товариство залучило незалежного оцінювача для тестування наявності зменшення економічної корисності груп основних засобів одиниць, що генерують грошові потоки, і, відповідно, визнала знецінення основних засобів на загальну суму 3 224 661 тисячу гривень (Примітка 5).

Основні судження, використані для розрахунку вартості очікуваного відшкодування включають судження стосовно прогнозних цін на вуглеводні та ставок дисконтування.

Оцінка нафтогазових запасів. Підтверджені запаси нафти та газу – це очікувана кількість сировини нафти, природного газу та газоконденсатної рідини, геологічні й інженерні властивості яких достовірно свідчать про те, що такі запаси можуть бути видобуті з відомих покладів протягом майбутніх років за існуючих економічних і операційних умов. Підтверджені розроблені запаси – запаси, видобування яких очікується через використання існуючих свердловин за допомогою існуючого обладнання та операційних методів. Оцінка нафтогазових запасів за своєю суттю характеризується непевністю та потребує застосування професійного судження і періодичних переглядів у майбутньому. Відповідно до цього, фінансові та облікові оцінки, основою яких є підтверджені запаси, також підпадають під вплив змін.

Зміни в оцінці підтверджених запасів, а особливо в оцінці підтверджених розроблених запасів, впливають на амортизаційні відрахування, відображені у окремій фінансовій звітності в статті основні засоби, що відносяться до видобутку вуглеводнів. Такі зміни, наприклад, можуть бути як результатом виробництва так і перегляду оцінок. Зменшення підтверджених розроблених запасів збільшить амортизаційні відрахування (за умови постійного виробництва) та збільшить витрати.

Остання незалежна оцінка нафтогазових запасів Товариства була проведена станом на 1 січня 2020 року.

Контакти

Олена ДЯДЮН



сертифікований бухгалтер (IFA, IPFM), асоційований член ФПБАУ, співавтор книги «МСФЗ: короткий курс для практиків», співавтор публікацій з проблематики застосування МСФЗ

тел.: +38(095)111-94-91

e-mail: o.diadiun@start-in.com.ua

ДЯКУЮ ЗА УВАГУ 😊

