



## Практичний вебінар з питань застосування МСФЗ

### Податкові аспекти та ризики при переході на МСФЗ



**Сергій РОГОЗНИЙ**  
Член Ради та керівник комітету  
ФПБАУ з фінансів та бюджету  
Директор ТОВ МІК «Старт»

**2021 р.**




1



## ЗМІСТ



-  **ТРАНС.КОРИГУВАННЯ ПЕРШОЇ МСФЗ-ЗВІТНОСТІ**
-  **КОРИГУВАННЯ У НЕОБОРОТНИХ АКТИВАХ**
-  **КОРИГУВАННЯ ЗАПАСІВ**
-  **ФІНІНСТРУМЕНТИ: ВІД ПРИЙНЯТТЯ ДО СПИСАННЯ**
-  **ВИРУЧКА ТА СУПУТНІ ВИТРАТИ**

2



# 1

## ТРАНСФОРМАЦІЙНІ КОРИГУВАННЯ ПЕРШОЇ МСФЗ-ЗВІТНОСТІ

- Підстави для виникнення
- Предметна класифікація
- Розкриття у примітках до звітності




3



4

## Трансформація

- це сукупність процедур перетворення фінансової інформації, складеної за одними правилами, наприклад, П(С)БО в звітні дані за іншими правилами - МСФЗ.



5



## Причини коригувань



### Відмінності в класифікації

- різні підходи до класифікації об'єктів обліку
- різні судження щодо структури, одиниць обліку



### Відмінності в оцінках

- методах оцінки вартості об'єктів обліку
- оцінках значень параметрів, які впливають на вартість об'єктів обліку



### Загальні відмінності в обліку

- склад облікових процедур
- періодичність процедур звітності
- техніка обліку





### Помилки та викривлення

- Неправильне застосування стандартів і пропуски даних
- Технічні та арифметичні помилки



6

## Податкові консультації

Різниці для коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток регулюються Розділом III та Перехідними положеннями Кодексу.

Однак, Кодексом не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування, пов'язаних з переходом платника податку з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на МСФЗ.

Виходячи з вищевикладеного, з питаннями, пов'язаними з переходом платників податку з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на МСФЗ, необхідно звертатися до Міністерства фінансів України.

З огляду на те, що МСФЗ приймаються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (м. Лондон, Велика Британія), їх тлумачення Міністерством фінансів України не здійснюється. Відповідно до пункту 42 Конституції Фонду міжнародних стандартів фінансової звітності функція з тлумачення застосування МСФЗ покладена на Комітет з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - Комітет).

У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), то відповідно до п. 50.1 ст. 50 Кодексу він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Отже, уточнення за звітні податкові періоди, що передують переходу на МСФЗ, здійснюється платником у разі виявлення помилок, зокрема у фінансовій звітності, що призвели до заниження/завищення податкових зобов'язань з податку на прибуток.

ІПК 5108 від  
05.12.2018

ІПК 132 від  
15.01.2019

Лист МФУ  
35210 від  
24.09.2018

ІПК 103 від  
10.09.2019

Податки та МСФЗ

7




## Податкові різниці

Статті звітності	Суть різниці при переході на МСФЗ	Пункт ПКУ	Податкові втрати
<b>Основні засоби</b>	Переоцінки, уцінки	138.1-2	Ні
<b>Основні засоби</b>	Різниці щодо амортизації (різні строки, методи)	138.3	Ні
<b>Орендні активи</b>	Різниці відсутні, якщо визнають окремо від ОЗ, НМА	138.4	Так
<b>Малоцінні НОА</b>	Списання залишкової вартості	14.1.138	Так
<b>Фінансові інвестиції</b>	Приведення до справедливої вартості або за методом участі в капіталі	140.4-5	Ні
<b>Засоби</b>	Формування резерву під неліквіди	139.1	Ні
<b>Дебітори</b>	Резерв під ОКЗ та інше знецінення	139.1-2	Ні
<b>Забезпечення</b>	Пов'язані з преміями та іншими виплатами персоналу	139.1	Так
	Пов'язані з гарантіями за законом, судами тощо	139.1	Ні
<b>Пільгові позики</b>	Дисконтування виданих та отриманих позик	14.1.268, 140.4.1,3	Так/ні
<b>Помилки</b>	Крім несуттєвих	123	Так/ні

8

## Перехідні розкриття

Підприємству слід *пояснити як перехід* з попередньо застосовуваних положень бухгалтерського обліку (наприклад, з П(С)БО) на МСФЗ *вплинув* на його фінансовий стан, результати діяльності і грошові потоки. Щоб це стало можливим, перша фінансова звітність підприємства, складена за МСФЗ, має включати:

- *узгодження власного капіталу* у звітності за П(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат: дати переходу на МСФЗ та дати, на яку востаннє складалась річна фінансова звітність за П(С)БО;
- *узгодження сукупного доходу*, розрахованого за МСФЗ, за попередній період, коли підприємство ще використовувало П(С)БО;
- *пояснення збитків від зменшення корисності* або їхнього сторнування, якщо підприємство вперше їх визнало або сторнувало згідно з МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ;
- *пояснювати* суттєві коригування до цього *звіту про рух коштів*;
- якщо фінансова звітність за попередні періоди не подавалася, розкрити цей факт.



9

## Приклад розкриття: Винятки



### 5 Перше застосування МСФЗ

Ця консолідована фінансова звітність є першою річною фінансовою звітністю Групи, яка відповідає МСФЗ. Датою переходу Групи на МСФЗ є 1 січня 2018 року. За певними винятками, МСФЗ 1 вимагає ретроспективного застосування редакції стандартів та інтерпретацій, чинних станом на 31 грудня 2019 року, при підготовці вхідного звіту про фінансовий стан за МСФЗ станом на 1 січня 2018 року та в усіх періодах, представлених у першій окремій фінансовій звітності відповідно до МСФЗ.

При підготовці цієї консолідованої фінансової звітності Група застосувала наступні обов'язкові винятки з повного ретроспективного застосування МСФЗ:

**Облікові оцінки.** Облікові оцінки за МСФЗ станом на 1 січня 2018 року і 31 грудня 2018 року, відповідають оцінкам, зробленим на ті ж самі дати відповідно до Національних Положень (Стандартів) Бухгалтерського Обліку («НП(С)БО»), крім випадків, коли існує об'єктивне свідчення того, що такі оцінки були помилковими.

**Припинення визнання фінансових активів і зобов'язань.** Фінансові активи та зобов'язання, визнання яких було припинено до дати переходу Групи на МСФЗ, не визнаються повторно за МСФЗ. Керівництво вирішило не застосувати з більш ранньої дати критерії припинення визнання за МСФЗ 9.

**Класифікація та оцінка фінансових інструментів.** Група оцінила свої фінансові активи на предмет того чи повинні вони обліковуватись за амортизованою вартістю або справедливою вартістю, зміни якої відображаються у складі іншого сукупного доходу, на основі фактів та обставин, що існували на дату переходу на МСФЗ. Якщо ретроспективне застосування методу ефективної процентної ставки було неможливим для Групи, справедлива вартість фінансового активу та / або фінансового зобов'язання на дату переходу на МСФЗ визнається новою балансовою вартістю такого активу або новою амортизованою вартістю такого фінансового зобов'язання.

**Знецінення фінансових активів.** Вимоги до знецінення МСФЗ 9 застосовуються ретроспективно. У випадках, коли для визначення того, чи відбулося значне підвищення кредитного ризику після первісного визнання, потрібні необґрунтовані витрати та зусилля, керівництво вирішило визнавати резерв очікуваних кредитних збитків на весь строк дії фінансового інструменту на кожну дату до моменту припинення визнання фінансового інструменту (крім фінансових інструментів, кредитний ризик за якими на звітну дату незначний).

Інші обов'язкові винятки не застосовуються до Групи. Група не застосовувала добровільні звільнення.

Остання фінансова звітність, підготовлена відповідно до НП(С)БО, була підготовлена за період, який закінчився 31 грудня 2018 року.

Джерело: <https://www.atbmarket.com/>

10

## Приклад розкриття: Капітал



Нижче наведено інформацію про приведення у відповідність даних і кількісна оцінка впливу переходу з раніше застосованих НП(С)БО на МСФЗ на 31 грудня 2018 року та на 1 січня 2018 року:

<i>У тисячах українських гривень</i>	<b>31 грудня 2018 р.</b>	<b>1 січня 2018 р.</b>
<b>КАПІТАЛ ЗА НП(С)БО</b>	<b>669 468</b>	<b>2 186 814</b>
<b>Вплив змін в обліковій політиці:</b>		
(i) Ефект зміни формули розрахунку собівартості запасів	(346 517)	(273 460)
(ii) Ефект дисконтування векселів одержаних	-	(24 933)
(iii) Резерв під очікувані кредитні збитки від дебіторської заборгованості	(27 242)	(30 322)
(iv) Визнання активу у формі права користування відповідно до МСФЗ	4 261 167	5 168 216
(v) Визнання зобов'язань з оренди відповідно до МСФЗ 16	(4 560 399)	(5 168 216)
(vi) Відстрочені податки	4 904	42 190
<b>Разом вплив змін в обліковій політиці</b>	<b>(668 087)</b>	<b>(286 525)</b>
<b>Вплив виправлення помилок:</b>		
(vii) Списання нематеріальних активів, які не відповідають критеріям визнання активів	-	(34 458)
(viii) Визнання доходів і витрат відповідно до принципу нарахування	-	(11 859)
(ix) Резерв під знецінення дебіторської заборгованості	(299 589)	(289 914)
(x) Резерви під інші відрахування	(36 682)	(182 615)
(xi) Інше	1 339	-
(xii) Відстрочені податки	-	83 834
<b>Разом вплив виправлення помилок</b>	<b>(334 932)</b>	<b>(435 012)</b>
<b>КАПІТАЛ ЗА МСФЗ</b>	<b>(333 551)</b>	<b>-</b>
<b>ЧИСТІ АКТИВИ, ЯКІ НАЛЕЖАТЬ УЧАСНИКАМ, ЗА МСФЗ</b>	<b>-</b>	<b>1 465 277</b>

11

## Приклад розкриття: Сукупний дохід




### 5 Перше застосування МСФЗ (продовження)

Нижче наведено інформацію про приведення у відповідність даних і кількісна оцінка впливу переходу з раніше застосованих НП(С)БО на МСФЗ за 2018 рік:

<i>У тисячах українських гривень</i>	<b>2018 р.</b>
<b>ПРИБУТОК ЗА НП(С)БО</b>	<b>2 723 013</b>
<b>Вплив змін в обліковій політиці:</b>	
(i) Ефект зміни формули розрахунку собівартості запасів	(73 057)
(ii) Резерв під очікувані кредитні збитки від дебіторської заборгованості	3 080
(iii) Визнання активу у формі права користування відповідно до МСФЗ	538 663
(iv) Визнання зобов'язань з оренди відповідно до МСФЗ 16	(850 679)
(xiii) Витрати на дивіденди, нараховані на чисті активи, які належать учасникам	(2 186 402)
(vii) Відстрочені податки	(37 466)
<b>Разом вплив змін в обліковій політиці</b>	<b>(2 605 861)</b>
<b>Вплив виправлення помилок:</b>	
(ix) Резерв під знецінення дебіторської заборгованості	(9 781)
(x) Резерви під інші відрахування	146 166
(xi) Інше	10 424
(xii) Відстрочені податки	(83 834)
<b>Разом вплив виправлення помилок</b>	<b>62 975</b>
<b>ВСЬОГО СУКУПНОГО ДОХОДУ ЗА МСФЗ</b>	<b>180 127</b>

12



## Приклад розкриття: Пояснення

Коригування, наведені вище, пов'язані з різницями між бухгалтерським обліком за НП(С)БО та за МСФЗ, а також із виправленням помилок, і стосуються наступних статей:

- (i) **Ефект зміни формули розрахунку собівартості запасів** є наслідком зміни облікової політики у результаті переходу на МСФЗ. Група використовує формулу середньозваженої вартості з 1 січня 2018 року, у той час як раніше застосовувався метод роздрібної ціни.
- (ii) **Ефект дисконтування векселів одержаних**: векселі одержані були відображені у звітності за НП(С)БО за собівартістю, а відповідно до вимог МСФЗ були визнані за справедливою вартістю в момент визнання.
- (iii) **Резерв під очікувані кредитні збитки від дебіторської заборгованості**: МСФЗ вимагає, щоб компанії визнавали очікувані кредитні збитки на період не менше 12 місяців одразу при первісному визнанні фінансових активів і переглядали створений резерв під збитки на регулярній основі.
- (iv) **Визнання активу у формі права користування відповідно до МСФЗ 16**: відповідно до МСФЗ 16 Група визнала право використання активу для кожного договору оренди у розмірі первісної оцінки зобов'язань з оренди, будь-яких орендних платежів, здійснених на чи до дати початку оренди, за вирахуванням будь-яких пільг за орендою та будь-яких відновлювальних і початкових прямих витрат.
- (v) **Визнання зобов'язань з оренди відповідно до МСФЗ 16**: Група визнала зобов'язання по кожному договору оренди у розмірі чистої приведеної вартості майбутніх лізингових платежів, дисконтованих із використанням процентної ставки за кредитами Групи відповідно до вимог МСФЗ 16.
- (vi) (xii) **Відстрочені податки**: це коригування відображає відстрочений податок на прибуток, розрахований за методом балансових зобов'язань щодо тимчасових різниць між фінансовою звітністю, складеною відповідно до НП(С)БО та МСФЗ.
- (vii) **Списання нематеріальних активів, які не відповідають критеріям визнання активів**: певні об'єкти нематеріальних активів були визнані, хоча і не відповідали критеріям визнання активу. Такі об'єкти були списані, та ефект відображений у нерозподіленому прибутку на 1 січня 2018 року.
- (viii) **Визнання доходів і витрат відповідно до принципу нарахування**: певні операції, які стосуються 2017 року, були проведені в обліку за НП(С)БО в 2018 році. Відповідно до принципу нарахування факти господарської діяльності, що мають фінансовий вплив на Групу, відображаються у тому звітному періоді, в якому ці факти мали місце.
- (ix) **Резерв під знецінення дебіторської заборгованості**: НП(С)БО вимагає від Групи визнання резерву під знецінення дебіторської заборгованості, пов'язаної з понесеними збитками, проте відповідний резерв не був нарахований станом на 1 січня 2018 року та на 31 грудня 2018 року.

13




## 2

### КОРИГУВАННЯ У НЕОБОРОТНИХ АКТИВАХ

- Малоцінка: списання, знецінення, переоцінка чи реклас?
- Амортизація: методика, строки та вартості, що амортизуються
- Активи соціо-культурного призначення
- Інвестнерухомість: завжди справедлива






Податки та МСФЗ

14

## Необоротна «малоцінка» START!



**Основні засоби** – це матеріальні об'єкти, що їх:


- а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

**Амортизація** – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації (**п.6 МСБО 16**)

Цей **Стандарт не визначає одиницю оцінки для визнання**, тобто з чого складається об'єкт основних засобів. Отже, потрібне **судження** при застосуванні критеріїв визнання до конкретних обставин СГ (**п.9 МСБО 16**)

Податки та МСФЗ

15



## Ситуація 2.1. Малоцінка START!

Компанія «А» на дату переходу на МСФЗ 01.01.2021 має на балансі залишки по таким рахункам:

- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» - 250 тис.грн
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» - 215 тис.грн
- 153 «Придбання (виготовлення) інших НОМА» – 22 тис.грн.

✓ Провести відповідні трансформаційні коригування та оцінити їх вплив на податок на прибуток за 2021 рік.

**РІШЕННЯ**

- 1) Списано балансову вартість недоамортизованих МНМА:  
Дт 44 Кт 132, сума 35 тис.грн.
- 2) Списано малоцінні активи в експлуатації з балансу:  
Дт \_\_\_\_ Кт \_\_\_\_, сума 250 тис.грн
- 3) МНМА на складі відображено у складі запасів:  
Дт 22 Кт 153, сума 22 тис.грн

Балансова вартість МНМА буде списана ? **без права / з правом** включення до витрат для цілей оподаткування.

Податки та МСФЗ

16



## Резерви дооцінок



Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається **в іншому сукупному доході** та накопичується у власному капіталі під назвою **“Дооцінка”**. Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку / збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися **в прибутку чи збитку**. Проте зменшення слід відображати в іншому сукупному доході, якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі на рахунку власного капіталу під назвою **“Дооцінка”**.

Дооцінку, що входить до власного капіталу об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов'язано з переносом усієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, коли актив використовується суб'єктом господарювання. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток. **(п.39-41 МСБО 16)**

17

## Ситуація 2.2. Переоцінки



Компанія «А» на 31.12.2020 вперше переоцінила власні будівлі та споруди, визнавши 15 400 тис.грн дооцінки та списавши 3 700 тис.грн збитків від зменшення корисності. Первісна вартість зазначених активів – 27 000 тис.грн, накопичений знос – 6 100 тис.грн.

Згідно облікової політики компанія переоцінку проводить шляхом списання накопиченого зносу

✓ Провести відповідні бухгалтерські проведення та оцінити їх вплив на податок на прибуток за 2020 рік, якщо компанія «А» звітує за МСФЗ.

### РІШЕННЯ

- 1) Списано накопичений знос будівель та споруд:  
Дт \_\_\_\_ Кт \_\_\_\_, сума 6 100 тис.грн.
- 2) Визнано дооцінку переоцінених ОЗ:  
Дт 103 Кт 411, сума 9 300 тис.грн (15 400 за мінусом списаного зносу)
- 3) Визнано зменшення корисності уцінених ОЗ :  
Дт 972 Кт 103, сума 3 700 тис.грн

Зазначена операція **?(-/не)** вплине на поточний податок на прибуток за рік, і **?(-/не)** вплине на відстрочений. Уцінка пройде ч/з податкові різниці.

Податки та МСФЗ

18



### Доцільна собівартість

Зверніть увагу, якщо підприємство використовує справедливу вартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як доцільну собівартість об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу, то перша фінансова звітність підприємства має розкривати суму цих справедливих вартостей та суму коригувань балансових вартостей, відображених у звітності за П(С)БО.

За аналогією, якщо підприємство використовує доцільну собівартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду для обліку *інвестиції в дочірнє, спільне або асоційоване підприємство* в його окремій фінансовій звітності, то перша окрема фінансова звітність має розкривати:

- сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за П(С)БО;
- сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є їхньою справедливою вартістю;
- сукупне коригування балансової вартості, відображеної у звітності за П(С)БО.

**START!**  
Податки та МСФЗ

19

19

### Ситуація 2.3. Доцільна собівартість **START!**

Ситуація аналогічна попередній, але компанія «А» знаходиться у процесі переходу на МСФЗ. Компанія переоцінила власні будівлі та споруди на 31.12.2020, визнавши 15 400 тис.грн дооцінки та списавши 3 700 тис.грн збитків від зменшення корисності. Первісна вартість зазначених активів – 27 000 тис.грн, накопичений знос – 6 100 тис.грн.

Компанія прийняла переоцінену вартість за доцільну собівартість.

- ✓ Провести відповідні трансформаційні проведення та оцінити їх вплив на податок на прибуток за 2020 рік.

#### РІШЕННЯ

- 1) Списано накопичений знос будівель та споруд:  
Дт 131 Кт 44, сума 6 100 тис.грн.
- 2) Визнано дооцінку переоцінених ОЗ:  
Дт 103 Кт 44, сума 9 300 тис.грн (15 400 за мінусом списаного зносу)
- 3) Визнано зменшення корисності уцінених ОЗ :  
Дт 44 Кт 103, сума 3 700 тис.грн

Зазначена операція не вплине на поточний податок на прибуток за 2020 рік, але вплине на відстрочений. Уцінка у податковій різниці не потрапить.

Податки та МСФЗ

20

20

## Соціальна сфера

**Основні засоби** – це матеріальні об'єкти, що їх:

- утримують для використання у **виробництві або постачанні** товарів чи **наданні послуг** для **надання в оренду** або для **адміністративних цілей**;
- використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Собівартість об'єкта основних засобів **слід визнавати активом**, якщо і тільки якщо:

- є ймовірність, що **майбутні економічні вигоди**, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- собівартість** об'єкта можна достовірно оцінити (п. 6, 7 МСБО 16)



21

### Ситуація 2.4. Соціальна сфера



На балансі компанії «А» на 31.12.2020, обліковується гуртожиток для пільгових категорій співробітників. Його первісна вартість - 3 000 тис.грн, накопичений знос – 450 тис.грн. Чистий збиток компанії за 2019 рік від утримання гуртожитку складає 320 тис.грн. (2018 рік – 290 тис.грн.).

Ринкова вартість об'єкту складає 3 800 тис.грн., однак компанія не має наміру у осяжному майбутньому змінювати свою політику з використання та фінансування гуртожитку.

- ✓ **Визначити доцільну собівартість гуртожитку при переході на МСФЗ та за потреби запропонувати відповідні трансформаційні проведення.**

#### РІШЕННЯ

Виходячи з поточного та очікуваного порядку використання, гуртожиток **?(-/не)** підпадає під критерії визнання активів. А отже **?(-/не)** повинен включатись до звіту про фінансовий стан Компанії. Однак він є центром витрат, тому як об'єкт обліку має бути в бухгалтерському обліку.

Тому слід провести \_\_\_\_\_ активу:

Дт 131 Кт 44, сума 2 550 тис.грн.

Вплив на податки відсутній, оскільки об'єкт є **?(-/не)**виробничим.

Податки та МСФЗ

22

## Про інвестнерухомість в ПКУ

У ПКУ відсутня така категорія, як інвестиційна нерухомість.

Об'єкти нерухомості, які значаться у бухгалтерському обліку як інвестиційна нерухомість (за винятком земельних ділянок), у розумінні пп. 14.1.138 ПКУ за однією з версій є основними засобами, але за умови, що вони обліковуються за методом амортизованої собівартості.

*14.1.138. **основні засоби** - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автодоріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих ОЗ і НМА), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)*

Якщо підприємство у обліковій політиці обрало модель справедливої вартості, то визначення ОЗ вже точно не працює. І тоді звертаємось до пункту 14.1.84 ПКУ:

*14.1.84. **інші терміни** для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених [Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#), національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства.*

**START!**  
Податки та МСФЗ



23

## Переоцінка інвестнерухомості

Заохочується (але не вимагається), щоб підприємство оцінило справедливую вартість інвестиційної нерухомості на основі оцінювання незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та має недавній досвід оцінювання інвестиційної нерухомості, що розташована в подібній місцевості та належить до подібної категорії. Звертаємо вашу увагу, що при обранні моделі за справедливою вартістю амортизація інвестиційної нерухомості не нараховується.



Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає. І це є істотною відмінною рисою порівняно з МСБО (IAS) 16, відповідно до якого позитивний результат переоцінки накопичується у власному капіталі.

**START!**  
Податки та МСФЗ

24

## Ситуація 2.5. Інвестнерухомість



На балансі компанії «А» на 31.12.2020, обліковується колишній гуртожиток, який передано як цілісний комплекс в оренду на 20 років компанії «В». Його первісна вартість - 3 000 тис.грн, накопичений знос – 450 тис.грн.

Ринкова вартість об'єкту складає на дату переходу 3 800 тис.грн., однак компанія не має наміру у осяжному майбутньому його продавати. На кінець 2020 року вартість об'єкта склала 4 000 тис.грн. Застосовувана модель обліку – за справедливою вартістю.

✓ **Визначити доцільну собівартість приміщення при переході на МСФЗ та визначити вплив зазначених обставин на фінансовий стан, результати діяльності та оподатковуваний прибуток за 2020 та 2021 рік.**

### РІШЕННЯ

Зміна цільового призначення нерухомості з операційного до інвестиційного вимагає її переведення до складу інвестнерухомості з подальшою дооцінкою до справедливої вартості.



Податки та МСФЗ

25

25

## Ситуація 2.5. Інвестнерухомість (продовження)

У обліку за 2020 рік будуть наступні операції:

1) Списання зносу з об'єкту нерухомості:

Дт 131 Кт 44, сума 450 тис.грн.

2) Переведення нерухомості до складу інвестиційної:

Дт 100 Кт 103, сума 3 000 тис.грн.

3) Доведення вартості нерухомості до справедливої:

Дт 100 Кт 44, сума 800 тис.грн.

Вплив на податки відсутній, оскільки жодна з операцій не проходить через доходи та витрати 2020 року.

У 2021 році має бути визнано дохід від дооцінки нерухомості:

Дт 100 Кт 710, сума 200 тис.грн.

Зазначена операція має прямий вплив на прибуток до оподаткування. Амортизація такої нерухомості **?(-/не)** проводиться в бухгалтерському обліку, і для цілей оподаткування.



Податки та МСФЗ

26

26



# 3



## КОРИГУВАННЯ ЗАПАСІВ

- Врахування фінансового компоненту та інших цінових коригувань
- Уцінка та знецінення: методи відображення
- Резерви та забезпечення під вибуття запасів






27

## Оцінка запасів

**Оцінка запасів** визначається з метою їх відображення в обліку та фінансовій звітності:

- **на дату придбання** - собівартість;
- **в процесі використання (вибуття)** - на основі формул собівартості (специфічної ідентифікації, ФІФО, середньозваженої вартості);
- **на дату балансу** - за найменшою з величин: собівартості або ЧВР






28

## Формування собівартості запасів

### Витрати на придбання запасів включають:



- ціну придбання;
- ввізне мито, збори та інші податки, які не компенсуються податковими органами;
- витрати на транспортування, обробку, вантажно-розвантажувальні роботи і т.д.

### Витрати на придбання запасів **не включають** курсові різниці та відсотки.

Витрати на придбання запасів **зменшуються** на отримані та невикористані знижки і повернення продавцям.



29

29

## Ситуація 3.1: Оцінка запасів

У січні 2021 року підприємство отримало кредит у банку для поповнення обігових коштів в сумі 280 тис. дол., за рахунок якого 10 січня придбала 10000 одиниць товару. Договірна ціна придбаного товару становить 26 дол. за одиницю.

За умови оплати до 15 січня постачальник запропонував одноразову знижку в розмірі 3% від договірної вартості. Фактично товар був оплачений 18 січня.

Крім того, додаткові витрати підприємства склали:

- доставка товару на склад - 17,5 тис. дол.;
- розвантаження, перевірка і розміщення товару на складі - 1,2 тис. дол.;
- нараховані відсотки за кредит (з розрахунку 16% річних);
- проведення рекламної компанії - 25,9 тис. дол.

✓ **Визначте собівартість придбаних товарів, бухгалтерські проведення від операцій з запасами та оцініть їх вплив на податок на прибуток.**



30

30

### Ситуація 3.1: Оцінка запасів (продовження)

#### РІШЕННЯ

1) Оприбутковано товари на склад:

Дт 281 Кт 631, сума за мінусом потенційної знижки =  
=  $26 * 10\,000 * 97\% = 252,2$  тис.грн

2) Визнано фінансові витрати за невикористану знижку

Дт 952 Кт 631, сума =  $26 * 10\,000 * 3\% = 7,8$  тис.грн.

3) Визнано у собівартості запасів витрати на доставку та супутні процедури

Дт 281 Кт 685, сума  $17,5 + 1,2 = 18,7$  тис.грн

У зазначеній задачі всі операції мають прямий вплив на розмір податку на прибуток згідно з бухгалтерськими проведеннями без жодних податкових різниць.

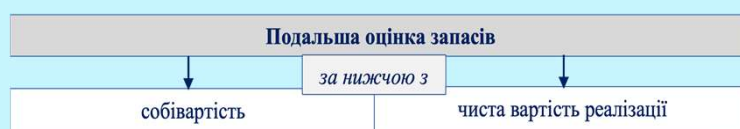


31

### Подальша оцінка запасів



На кожную звітну дату запаси оцінюють за меншою з двох величин:



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**



Податки та МСФЗ

32

32





33



34

## Резерв під неліквіди START!


**Запаси** оцінюють за **меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації**. (п.2 МСБО 2)

Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси **пошкоджені**, якщо вони повністю або частково **застаріли** або **ціна їх продажу знизилася**. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо **зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва** або попередньо оцінені **витрати на збут**. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.

Запаси, як правило, **списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі**. Проте за деяких обставин може бути доцільно **об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці**. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. (п.28-29 МСБО 2)

Податки та МСФЗ

35


START!

## 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).



Податки та МСФЗ

36

## ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ЗНЕЦІНЕННЯ ЗАПАСІВ 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.



**ПОДАТОК**      **ПРИБУТОК**





Податки та МСФЗ

37

## Ситуація 3.2: Знецінення запасів

Товариство в вересні 2017 року придбало запасні частини до гідророзподільника:

- гільза злотника з корпусами – 10 штук за ціною 3 000 грн за штуку;
- поршень злотника – 10 штук за ціною 2 000 грн за штуку;
- вузол управління злотником – 4 штуки за ціною 5 000 грн за штуку,


А також: - лампу освітлення Philips – 10 штук, ціною 100 грн

В грудні 2019 року було замінено 2 поршня злотника гідророзподільника, а у грудні 2020 – 1 вузол управління злотником.


Лампи освітлення були частково списані: 3 – у жовтні 2019 та 4 у грудні 2020 року через визначену непридатність до використання. Решта залишились на складі без використання.

Політика компанії, розроблена на підставі аналізу, передбачає **нарахування резерву**:

- ✓ 30% при невикористання за призначенням запасів упродовж більш ніж 1 року;
- ✓ 60% - більш ніж 2 років;
- ✓ 100% - більш ніж 3 роки.



Податки та МСФЗ



uteka.ua

38

**START!**  
Податки та МСФЗ

### Ситуація 3.2: Знецінення запасів (продовження)

✓ а) Якою буде сума резерву знецінення на 30.09.2018 року?

**На 30.09.2018 року** всі зазначені запаси перейшли першу межу для нарахування резерву за ставкою 30%. Звіт за 3 квартал 2018 року ( як і за 9 місяців 2018) матиме вигляд:

**Відомість нарахування резерву по запасам**  
**Рахунки обліку; Місця зберігання; ТМЦ**

Номенклатура	Рахунок обліку запасів	Сальдо на початок періоду	Нарахування резерву за період	Використання резерву за період	Сальдо на кінець періоду	Розрахунок для графі «Нарахування...»
Склад 1	х		<b>21 300</b>		<b>21 300</b>	
Вузол управління злотником	207		6 000		6 000	$4 * 5\,000 * 30\%$
Гільза злотника з корпусами	207		9 000		9 000	$10 * 3\,000 * 30\%$
Лампа освітлення Philips	22		300		300	$10 * 100 * 30\%$
Поршень злотника	207		6 000		6 000	$10 * 2\,000 * 30\%$
<b>РАЗОМ</b>	<b>х</b>		<b>21 300</b>		<b>21 300</b>	

Проведення з нарахування резерву:  
Дт 946 Кт 200, сума 21,3 тис.грн.  
Для цілей податку на прибуток **?(/-не)** визнається податкова різниця та ВПА

Податки та МСФЗ

39

**START!**  
Податки та МСФЗ



### Ситуація 3.2: Знецінення запасів (продовження)

✓ б) Якою буде сума резерву знецінення на 31.12.2018 року?

За 4 квартал 2018 року жодного руху запасів не було.  
У таблиці по графі «Нарахування резерву за період» відображається нуль як чиста сума коригування резерву.

**Відомість нарахування резерву по запасам**  
**Рахунки обліку; Місця зберігання; ТМЦ**

Номенклатура	Рахунок обліку запасів	Сальдо на початок періоду	Нарахування резерву за період	Використання резерву за період	Сальдо на кінець періоду	Розрахунок для графі «Нарахування...»
Склад 1	х	<b>21 300</b>			<b>21 300</b>	
Вузол управління злотником	207	6 000			6 000	-
Гільза злотника з корпусами	207	9 000			9 000	-
Лампа освітлення Philips	22	300			300	-
Поршень злотника	207	6 000			6 000	-
<b>РАЗОМ</b>	<b>х</b>	<b>21 300</b>			<b>21 300</b>	

Проведення з нарахування резерву відсутні.  
Аналогічні звіти були б і на наступні звітні дати - **31.03.2019 та 30.06.2019 року**

Податки та МСФЗ

40

**START!**  
Податки та МСФЗ

**Ситуація 3.2: Знецінення запасів  
(продовження)**

**✓ в) Якою буде сума резерву знецінення на 30.09.2019 року?**

У 3-му кварталі операцій не було, але всі зазначені запаси перейшли наступну межу для нарахування резерву - 60% для запасів, не витребуваних упродовж понад 2 років. Приклад звіту за 3 квартал 2019 р.

**Відомість нарахування резерву по запасам  
Рахунки обліку; Місця зберігання; ТМЦ**

Номенклатура	Рахунок обліку запасів	Сальдо на початок періоду	Нарахування резерву за період	Використання резерву за період	Сальдо на кінець періоду	Розрахунок для графі «Нарахування...»
Склад 1	х	21 300	21 300		42 600	
Вузол управління злотником	207	6 000	6 000		12 000	$- 6\,000 + 4 * 5\,000 * 60\% = 6\,000$
Гільза злотника з корпусами	207	9 000	9 000		18 000	$- 9\,000 + 10 * 3\,000 * 60\% = 9\,000$
Лампа освітлення Philips	22	300	300		600	$- 300 + 10 * 100 * 60\% = 300$
Поршень злотника	207	6 000	6 000		12 000	$- 6\,000 + 10 * 2\,000 * 60\% = 6\,000$
<b>РАЗОМ</b>	<b>х</b>	<b>21 300</b>	<b>21 300</b>		<b>42 600</b>	

Проведення з нарахування резерву аналогічні як в операції а).  
Для цілей податку на прибуток визнається податкова різниця та ВПА

41

**START!**  
Податки та МСФЗ

**Ситуація 3.2: Знецінення запасів  
(продовження)**

**✓ г) Якою буде сума резерву знецінення на 31.12.2019 року?**

У 4-му кварталі було ряд операцій з використання та списання запасів, а саме:

- використання 2 поршнів злотника гідророзподільника,
- списання 3 лампи освітлення. Приклад звіту за 4 квартал 2019 р.

**Відомість нарахування резерву по запасам  
Рахунки обліку; Місця зберігання; ТМЦ**

Номенклатура	Рахунок обліку запасів	Сальдо на початок періоду	Нарахування резерву за період	Використання резерву за період	Сальдо на кінець періоду	Розрахунок для графі «Нарахування...»
Склад 1	х	42 600	-11 880	300	30 420	
Вузол управління злотником	207	12 000			12 000	
Гільза злотника з корпусами	207	18 000			18 000	
Лампа освітлення Philips	22	600	120	300	420	$- 600 + 3 * 100 * 60\% = 120$
Поршень злотника	207	12 000	-12 000			$- 12\,000$
<b>РАЗОМ</b>	<b>х</b>	<b>42 600</b>	<b>-11 880</b>	<b>300</b>	<b>30 420</b>	

Проведення з нарахування резерву:  
Дт 946 Кт 200, (-)11,88 тис.грн. (сторно) або Дт 200 Кт 716, 11,88 тис.грн  
Для цілей податку на прибуток визнається податкова різниця та ВПА

42

# 4

## ФІНАНСОВІ АКТИВИ ТА ЗАПОЗИЧЕННЯ

- Безвідсоткові поточні та довгострокові запозичення
- Запозичення на неринкових умовах
- Операційні дебітори-кредитори

uteka.ua

START!  
Податки та МСФЗ

43

## Первісна оцінка безвідсоткової позики

Первісна оцінка у позикодавця

Первісна оцінка у позичальника

За справедливою вартістю

=

теперішній вартості всіх майбутніх надходжень грошових коштів, дисконтованих із застосуванням переважної ринкової ставки відсотка на подібний інструмент

DISCOUNT

uteka.ua

START!  
Податки та МСФЗ

44



## Звільнення від дисконтування



✓ Якщо позика видана на ринкових умовах (по ставкам, графіку розрахунків, комісіям) для відповідної категорії запозичень.

- У торговельних операціях, коли ФА та ФЗ, що виникають у процесі, не містять істотного компоненту фінансування в значенні пп. 60-63 МСФЗ 15.
- У інших випадках, коли первісна вартість фінансового інструменту близька до справедливої вартості аналогічних інструментів у аналогічних умовах.




Податки та МСФЗ 45

45



## Ідентифікація неринкових умов



Після визначення ринкової ставки необхідно протестувати запозичення на відповідність таким ринковим умовам

↓

Справедлива вартість позики може відрізнятись від договірної, якщо:

↓

Позика є безвідсотковою



або

Позика є платною, однак застосовується ставка відсотка:

- нижча (або)
- вища за ринкову

Податки та МСФЗ 46

46

### Ситуація 4.1. Безвідсоткова позика

- Компанія «Горизонт» 01.01.2020 отримала безвідсоткову позику в сумі 10 млн. грн. строком на 4 роки. За умовами договору ТОВ «Горизонт» має погасити позику одним траншем до 31.12.2023. Ринкова ставка відсотку - 12%.
- ✓ Відобразити операцію на 01.01.20 р. та на дату переходу на МСФЗ з оцінкою впливу на податок на прибуток.

#### РІШЕННЯ

- Отримання позики: Дт 311 Кт 551 сума 10 000 тис.грн.
- Проведемо оцінку позики на дату видачі :  
 $BV \text{ позики} = 10\,000 / 1,12^4 = 6\,355 \text{ т. грн.}$   
 $\text{Сума дисконту} = 10\,000 - 6\,355 = 3\,645 \text{ тис.грн}$   
 Проводка: Дт 552 Кт 734  
 Даний дисконт **?(-/не)** мав бути визнаний у доходах 2020 року, включаючи дохід для цілей оподаткування.



47

### Ситуація 4.2. Безвідсоткова позика

- ✓ Розрахуємо відсоткові доходи за 2020 рік до проведення у обліку та балансову вартість позики на 31.12.200 (в тис.грн.).

#### РІШЕННЯ

- Відсоткова ставка за квартал =  $(112\%)^{(1/4)} - 100\% = 2,874\%$   
 $\text{Сума доходів за 1-й кв-л 2020} = 6\,355 * 2,874\% = 183 \text{ тис.грн.}$   
 $\text{Сума за 2020 рік} = 183 + 188 + 193 + 199 = 763 \text{ тис.грн.}$   
 Перевірка:  $6\,355 * 12\% = 763 \text{ тис.грн.}$   
 $\text{Вартість позики на 31.12.20} = 6\,355 + 763 = 7\,118 \text{ тис.грн.}$   
 Проводка: Дт 952 Кт 552, сума 763 тис.грн.  
**Коригування податкових декларацій **?(-/не)** проводимо, ВПЗ **?(-/не)** виникає.**  
 Дохід для податкових цілей **?(-/не)** виникає відповідно до даних бухгалтерського обліку за ПСБО



48



### Ситуація 4.3. Безвідсоткова позика

Компанія «Горизонт» за 2021 рік звітує згідно з МСФЗ.

- ✓ Охарактеризувати вплив зазначених операцій на поточний та відстрочений податок на прибуток

#### РІШЕННЯ

Розрахунок та бухгалтерські проведення будуть аналогічні, як проводки за 2020 рік за ПСБО. Зокрема за 1 кв-л 2021 року:

Амортизація дисконту =  $7\,118 * 2,874\% = 205$  тис.грн.

По операціям з фінансовими позиками отриманими та виданими не зазначені у ПКУ як такі, що призводять до податкових різниць, тому фінансові доходи з амортизації дисконту також **будуть визнані у оподатковваному прибутку** 2021 року.



49

### Забезпечення та умовні зобов'язання

Щоб забезпечення можна бути визнати у фінансовій звітності, має виконуватися низка **умов**. До того ж, в жодному разі не можна плутати його з **умовним зобов'язанням**, яке хоч і потребує розкриття інформації у примітках, проте у звіті про фінансовий стан не визнається, оскільки не відповідає критеріям, визначеним для звичайних зобов'язань та забезпечень.

#### ЗАПЕЗПЕЧЕННЯ

**визнаються** у звіті про фінансовий стан за таких умов:

- ✓ підприємство має **існуюче зобов'язання** (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події
- ✓ ймовірно, що **вибуття ресурсів**, що втілюють в собі економічні вигоди, буде необхідним
- ✓ суму зобов'язання **можна достовірно оцінити**

#### УМОВНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

**НЕ визнаються** у звіті про фінансовий стан, оскільки воно є:

- можливим зобов'язанням**, існування якого підтвердиться лише після того, як **відбудеться чи не відбудеться** певна невизначена **майбутня подія**, не повністю контрольована підприємством
- існуюче зобов'язання**, яке не визнається оскільки або **немає ймовірності**, що буде необхідним **вибуття ресурсів**, або суму зобов'язання **не можна оцінити** з достатньою достовірністю



50

## Оцінка забезпечень

Величина забезпечення, як правило, визначається **за найкращою оцінкою видатків**, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець періоду. Іншими словами, це сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання або при передачі його третій стороні на кінець звітного періоду.



Оцінка, зазвичай, здійснюється на основі **судження управлінського персоналу** підприємства та доповнюється досвідом подібних операцій. В окремих ситуаціях може знадобитися висновок незалежного експерта.

Зверніть увагу, що у ситуаціях, коли вплив вартості грошей у часі є суттєвим, сума забезпечення є **теперішньою вартістю видатків**, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

START!



51

## Ситуація 4.4. Забезпечення

Будівельній компанії у грудні 2020 р. пред'явлено позов за порушення вимог антимонопольного законодавства на 2 млн.грн.

На 31 грудня компанія була впевнена що штраф буде скасовано, і забезпечення не створювали. Однак, з огляду на нові обставини, у березні 2021 року юристи змінили свою думку: вони вважають, що компанія зможе відбити половину суми і через рік прийдеться сплатити 1 млн. грн.

Довідково: Компанія залучає кредити під 15%.

✓ **Визначимо суму забезпечення на 31.03.2021 р.**

### РІШЕННЯ

Забезпечення є дисконтованою вартістю 1 000 тис. грн., що має бути сплачена за рік. Відповідно, оцінка забезпечення на 31.03.2021 р. складе:  $1\ 000 / (1+0,15) = 870$  тис. грн.

Дт 948 Кт 474, сума – 870 тис.грн.

Сума **?(-не)** буде визнана як податкова різниця та **?(-не)** сформує відстрочені податкові активи за ставкою 18%.



START!

52





## ВИРУЧКА ТА СУПУТНІ ВИТРАТИ


- Момент визнання
- Програми лояльності, що впливають на базу оподаткування
- Три категорії традиційних витрат на збут





53

## ДЗ за МСФЗ (1)




**МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»**

107 Якщо СГ виконує передачу товарів та послуг клієнту до того, як клієнт сплатить компенсацію або до того, як настане дата сплати СГ відображає договір в обліку як договірний актив, за винятком будь-яких сум, відображених як дебіторська заборгованість.

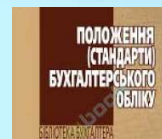
**Договірний актив (ДА)** – це право СГ на компенсацію в обмін на товари або послуги, які СГ передав клієнтові. СГ оцінює договірний актив на зменшення корисності відповідно до МСФЗ 9. Зменшення корисності договірного активу необхідно оцінювати, подавати та розкривати на тій же основі, що і фінактив, який належить до сфери застосування МСФЗ 9.

108 **Дебіторська заборгованість (ДЗ)** – це право СГ на компенсацію, яке є безумовним. Тобто, якщо для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише плин часу. СГ обліковує ДЗ відповідно до МСФЗ 9. Після первісного визнання дебіторської заборгованості внаслідок договору з клієнтом будь-яка різниця між оцінкою ДЗ відповідно до МСФЗ 9 та відповідної визнаної суми доходу слід подавати як **витрати** (наприклад, як **збиток від зменшення корисності**)



54

## ДЗ за ПСБО (1)



### **ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість»**

5. ДЗ **визнається активом**, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

6. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (Т,Р,П) визнається активом одночасно з визнанням **доходу від реалізації** ... та оцінюється за **первісною вартістю**.

У разі **відстрочення платежу** ... з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю ДЗ та номінальною сумою грошових коштів, що підлягають отриманню..., така різниця визнається **ДЗ за нарахованими %** у періоді її нарахування.

7. Поточна ДЗ, яка є **фінансовим активом**..., включається до підсумку балансу за **чистою реалізаційною вартістю** ... за вирахуванням резерву сумнівних боргів.



55

## ДЗ за ПКУ (1)



14.1.43. **дебітор** - особа, у якій внаслідок минулих подій утворилася заборгованість перед іншою особою у формі певної суми коштів, їх еквіваленту або інших активів;

20.1. **Контролюючі органи мають право** ... :

20.1.35. звертатися до суду щодо **стягнення з дебіторів** платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;

134.1. **Об'єктом оподаткування** є:

134.1.1. **прибуток** із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом **коригування** (збільшення або зменшення) **фінансового результату до оподаткування** (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПСБО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.



56

### Ситуація 5.1. Момент визнання

ТОВ «АгроС» 30 вересня передало на склад ТМ «Метро» 1 тн яблук за ціною 15 грн за 1 кг (без ПДВ).

Собівартість продукції – 7 грн за 1 кг.

Сертифікати відповідності, датовані 1 жовтня, надані наступного дня.

50 кг продукції зіпсувалось і було повернуто продавцю.

Розрахунок через 30 днів після передачі товару

✓ Оцінити дату визнання доходу та дебіторської заборгованості:

1) У підприємства, що звітує за ПСБО;

2) У підприємства, що звітує за МСФЗ

Та оцінити вплив операцій на оподатковуваний прибуток



57

### Ситуація 5.1. Момент визнання: ПСБО

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
	За ПСБО			
1	Передано продукцію на склад покупця (вересень)	361 ДЗ за Т,Р,П	701 Виручка від реалізації ГП	15 000
		901 Собівартість реалізації ГП	26 Готова продукція	7 000
2	Передано сертифікати на продукцію (жовтень)	-	-	-
3	Повернуто зіпсовану частину продукції (жовтень)	361 ДЗ за Т,Р,П	704 Виручка від реалізації (повернення)	-750
		901 Собівартість реалізації ГП	26 Готова продукція	-350
		946 Втрати від псування цінностей	26 Готова продукція	350
4	Отримано кошти за реалізований товар (жовтень)	311 Кошти в банку	361 ДЗ за Т,Р,П	14 250

❖ Податкові різниці не виникають.



58

## Ситуація 5.1. Момент визнання: МСФЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Передано продукцію на склад покупця (вересень)	262 ГП в дорозі	261 ГП на складі	7 000
		370 Договірний актив	69 Доходи МП	7 000
2	Сформовано резерв за МСФЗ 15 (4% від вартості активу)	944 Втрати від знецінення	381 Резерв ОКЗ	280
3	Передано сертифікати на продукцію (жовтень)	361 Торговельна ДЗ	702 Виручка від реалізації товарів	15 000
		370 Договірний актив	69 Доходи МП	-7 000
		901 С/в реалізації	262 ГП в дорозі	7 000
4	Уточнено резерв ОКЗ (до 6% від ДЗ за «-» 280) (жовтень)	944 Втрати від знецінення	381 Резерв ОКЗ	620
5	Повернуто зіпсовану частину продукції (жовтень)	381 Резерв ОКЗ	ДЗ за товари (Р,П)	750
		381 Резерв ОКЗ	716 Відновлення списаних активів	150
6	Отримано кошти за реалізований товар (жовтень)	311 Кошти в банку	361 Торговельна ДЗ	14 250

❖ Дохід визнається у жовтні. Операції з Резервом ОКЗ потраплять до складу податкових різниць.



59

## Ретрознижки та бонуси



Величина компенсації може змінюватися залежно від знижок, дисконтів, набраних балів, цінових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів або інших подібних чинників. Обіцяна компенсація також може змінюватися, якщо право СГ на компенсацію. Залежить від настання або ненастання певної майбутньої події. Наприклад, величина компенсації буде змінною, якщо або продукт був проданий з правом повернення, або фіксовану суму обіцяно як бонус за умови досягнення певного рубежу. СГ має оцінити величину змінної компенсації, використовуючи один із зазначених далі методів, залежно від того, який метод, за його очікуванням, надасть кращий прогноз величини компенсації, на яку він матиме право:

- а) **Очікувана вартість** — це сума, зважених на ймовірність значень діапазону можливих величин компенсації. Очікувана вартість може бути належною оцінкою величини змінної компенсації, якщо СГ має велику кількість договорів з подібними характеристиками.
- б) **Найімовірніша величина** — це одне, найімовірніше значення у діапазоні можливих величин компенсації (тобто один найімовірніший результат договору). Найімовірнішою величиною може бути відповідна оцінка величини змінної компенсації, якщо договір має тільки два можливих результати (наприклад, суб'єкт господарювання або отримує бонус за показники діяльності, або ні) **(п.51, 53 МСФЗ 15)**

60

### Ситуація 5.2. Програми лояльності-1

- Програма лояльності «ІнТранс» передбачає, що кожна 11 поїздка транспортом компанії безкоштовна. Вартість накопичених бонусів складає 1 млн.грн.
- Як правило, 80% пасажирів користуються цією опцією.
- ✓ Відобразити операцію у перехідному балансі на 01.01.2020 з оцінкою впливу на податок на прибуток.

#### РІШЕННЯ

Створимо контрактне забезпечення на суму ймовірних послуг по заробленим бонусам:

Сума забезпечення = 1 000 тис.грн. \* 80% = 800 тис.грн.

Проводка: Дт 44 Кт 475, сума 800 тис.грн.

**Вплив на податок на прибуток у випадку 5.2 ?(сума /відсутній).**



START!

61

### Ситуація 5.3. Програми лояльності-2

- Реалізовано автопослуг за 2020 рік на суму 15 млн.грн, у т.ч. 1 млн.грн. – в рахунок бонусів.
- Частка реалізації бонусів для оцінки забезпечень зросла до 85%.
- ✓ Відобразити операції в обліку та оцінити їх вплив на оподаткування

#### РІШЕННЯ

Визнаємо бонуси по реалізації 2020 року

Бонуси = (15 000 – 1 000) \* 85% \* 10% = 1 190 тис.грн

Проводка по визнанню бонусів:

Дт 703 Кт 475, сума 1 190 тис.грн.



START!

62

### Ситуація 5.3. Програми лояльності-2 (продовження)

Сума використаних бонусів – 1000 тис.грн. (за умовою)

Проводка по використанню забезпечення:

Дт 361 Кт 703, сума 1 000 тис.грн

та Дт 475 Кт 361, сума 1 000 тис.грн

Забезпечення на звітну дату:

Забезпечення = 800 + 1 190 – 1 000 = 990

**Вплив** зазначених операцій на поточний та відстрочений **податок на прибуток відсутній**, оскільки відсутні податкові різниці, передбачені ПКУ



63

### Ситуація 5.4. Програми лояльності-3

Компанія «ІнТранс» за 2021 рік звітує згідно з МСФЗ.

✓ Охарактеризувати вплив зазначених операцій на поточний та відстрочений податок на прибуток

#### РІШЕННЯ

П. 139.1. ст.139 ПКУ передбачає визнання податкових різниць на створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.

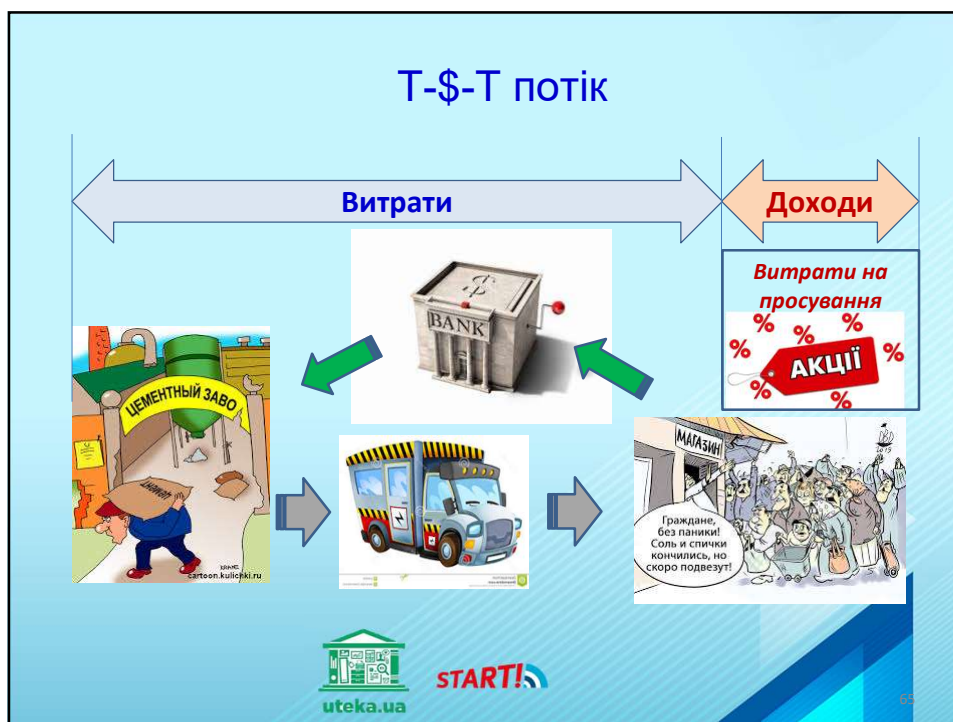
У нашому випадку виникають забезпечення на визнання майбутніх доходів, а не витрат. Тому податкові різниці тут теж не виникають.

**Податок на прибуток ?(-/не) буде визнаватись** з урахуванням бухгалтерського впливу операцій за програмою лояльності



64





65

## Визнання договірної активи

Якщо витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, не належать до сфери дії іншого Стандарту (МСБО 2, МСБО 16 або МСБО 38), суб'єкт господарювання **визнає актив** внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, тільки якщо ці витрати відповідають усім **критеріям**:

- (а) витрати **відносяться безпосередньо до договору**, який підприємство може чітко окреслити (витрати, пов'язані з послугами, що надаватимуться в рамках оновлення існуючого договору, або витрати на розробку активу, який буде переданий за очікуваним договором);
- (б) витрати **генерують** або покращують **ресурси** підприємства, які **будуть використовуватися** для задоволення зобов'язань по договору у майбутньому; та
- (в) очікується, що витрати **будуть відшкодовані**.

66

## Витрати з виконання договору



(а) прямі **трудові** витрати (заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);



(б) прямі витрати **на матеріали** (сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);



(в) **розподіл** витрат, **безпосередньо пов'язаних** з договором або з діяльністю за договором (витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію використовуваного обладнання);

(г) витрати, які відповідно договору явно **оплачує клієнт**; та

(ґ) **інші витрати**, понесені тільки тому, що підприємства **уклали договір** (платежі субпідрядникам).



START!



67

## Ситуація 5.5. Промо-1

Компанія «ФармФуд» надала Агрофірмі «Дельта» безоплатно партію свого продукту собівартістю 5 тис.грн. і звичайною вартістю реалізації 8 тис.грн.

За наслідком тестування Агрофірма замовила додаткові 12,5 партій товару на загальну суму 100 тис.грн.

Однак через 3 місяці, після відвантаження Агрофірмі 6 партій, обсяг замовлення було зменшено на 2,5 партії – до 10.

✓ **Визначити собівартість кожної з партій реалізованої продукції після допугоди та собівартість реалізації всієї продукції за договором з урахуванням змін.**



START!

68

68

### Рішення 5.5

Недоамортизована сума договірною активу на дату укладання допугоди складає:

$$\text{Дог.Актив} = 5 * 6,5 / 12,5 = 2,6 \text{ тис.грн}$$

Собівартість реалізованих після допугоди партій

$$\text{С/в реалізації 1 партії} = 5 + 2,6 / (10-6) = 5,65 \text{ тис.грн}$$

Собівартість реалізації продукції за договором з Агрофірмою «Дельта» з урахуванням змін:

$$\begin{aligned} \text{Загальна с/в р} &= 5,4 * 6 + 5,65 * 4 = 32,4 + 22,6 = \\ &= 55 \text{ тис.грн.} \end{aligned}$$

Податкові різниці у заданій ситуації **?(-/не)** виникають



69

69

### Ситуація 5.6. Промо-2

Ситуація, аналогічна описаній у завданні вище, але в результаті запроваджених карантинних обмежень собівартість виготовлення однієї партії кормової добавки зросла в 1,5 разів – до 7,5 тис.грн.

- ✓ Протестувати на зменшення корисності договірний актив з урахуванням зменшення партії та зростання виробничої собівартості.



70

70

## Рішення 5.6

Недоамортизована сума договірною активу на дату укладання допугоди складає:

$$\text{Дог.Актив} = 5 * 6,5 / 12,5 = 2,6 \text{ тис.грн}$$

Собівартість реалізованих після допугоди та зростання собівартості партій

$$\text{С/в реалізації 1 партії} = 7,5 + 2,6 / (10-6) = 8,15 \text{ тис.грн}$$

Собівартість реалізації не може перевищувати чисту вартість реалізації, а отже договірний актив підлягає знеціненню на наступну суму:

$$\text{Знецінення Дог А} = (8,15 - 8) * 4 = 0,6 \text{ тис.грн.}$$

Для цілей податку на прибуток різниць **?(-/не)** виникає, а ПДВ – з урахуванням вимог п.188.1 ПКУ

МСФЗ 15 "Доходи"

71

71

## Витрати на просування



Витратами в контексті чинної редакції цієї компанія спожила з метою отримання цієї або для підтримання власної активності.

Ті витрачання активів, які відбуваються в діяльності компанії, пов'язані з просуванням товарів та послуг безпосередньо на користь клієнтів витратами періоду не є.

Вони підлягають вирахуванню з доходів за розрахунками з клієнтами.

А отже доходи за розрахунками з клієнтами відображаються на нетто-основі за вирахуванням знижок та зустрічних компенсацій.



START!

72

72

### Ситуація 5.7: Просування

Компанія «ФармФуд» уклала договір №1 на реалізацію 50 партій кормової добавки торгівій мережі «ВетАптека» за ціною 7 тис.грн. за партію.

А додатково уклали зустрічний договір №2 на суму 30 тис.грн щодо надання «ВетАптекою» маркетингових та мерчандайзингових послуг упродовж терміну дії договору №1.

✓ **Визначити виручку, собівартість реалізації та інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції компанії «ФармФуд»**



**START!**

73

73

### Рішення 5.7

Виручка від реалізації продукції по договору №1 в обліку компанії «ФармФуд»:

Виручка =  $50 * 7 = 350$  тис.грн.

Сума отриманих маркетингових та мерчандайзингових послуг за договором №2 - 30 тис.грн. підпадає під критерії п.70,72 МСФЗ 15 (*Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові*), а отже підлягає виключенню з виручки від реалізації:

Скоригована виручка =  $350 - 30 = 320$  тис.грн.

Собівартість реалізації =  $50 * 5 = 250$  тис.грн.

Податкові різниці не виникають



**START!**

74

74



**МСФЗ – це *START!* вашого успіху!**

**Контакти**



**РОГОЗНИЙ Сергій Анатолійович**,  
аудитор, консультант з питань МСФЗ,  
директор ТОВ МІК «СТАРТ»,  
член Ради та Керівник комітету ФПБАУ  
з фінансів та бюджету

e-mail: [s.rogozny@start-in.com.ua](mailto:s.rogozny@start-in.com.ua)  
Fb: [www.facebook.com/s.rogozny](https://www.facebook.com/s.rogozny)



**Акційна  
ціна  
– 599 грн**

**START!**  
Податки та МСФЗ

75