

**Тема 12. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ**

Дохід від реалізації  
Будівельні контракти  
Податки на прибуток  
Прибуток на акцію

**12.1 МСБО 18 «ДОХІД»**

*Мета.* Визначення підходу до обліку доходу, що виникає в результаті певних типів операцій і подій.

*Сфера застосування*

Стандарт застосовується в обліку доходу, який виникає з:

Продажу товарів

Включає товари, вироблені на продаж/ куплені для перепродажу, наприклад:

- товари, придбані роздрібним торгівцем;
- землю й інше майно, призначене для перепродажу.

Надання послуг

*Звичайно мається на увазі виконання компанією погодженого в контракті завдання протягом визначеного періоду часу.*

Використання активів компанії, що приносять відсотки, ліцензійні платежі і дивіденди

**Відсотки** – плата за використання коштів або їхніх еквівалентів або сум, що приєднується компанії

**Ліцензійні платежі** – плата за використання довгострокових активів компанії (наприклад, патентів, торговельних марок, авторських прав і комп'ютерного програмного забезпечення)

**Дивіденди** – розподіл прибутку між власниками акціонерного капіталу

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Визначення</b>     | <b>Виручка (Дохід)</b> – це валове надходження економічних вигод у ході звичайної діяльності компанії, що призводить до збільшення капіталу, іншому, ніж за рахунок внесків акціонерів.<br>Суми, отримані від інших третіх осіб (податки), виключаються з доходу.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Оцінка доходу</b>  | Дохід повинен оцінюватися за справедливою вартістю отриманого або очікуваного відшкодування, з урахуванням суми будь-яких торговельних знижок або оптових знижок, наданих компанією.<br><b>Справедлива вартість</b> – це сума засобів, на яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання при укладанні угоди між добре обізнаними, бажаючими укласти таку угоду, незалежними одна від одної сторонами.                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Продаж товарів</b> | <i>Критерії визнання доходу</i><br>Перехід до покупця від продавця значних ризиків і переваг володіння товарами;<br>Продавець більше не бере участі в управлінні чи контролі проданих товарів;<br>Сума виручки може бути надійно оцінена;<br>Існує можливість того, що економічні вигоди, пов'язані з угодою, надійдуть у компанію;<br>Понесені або очікувані витрати, зв'язані з угодою, можуть бути надійно оцінені.<br><i>При переході ризиків і переваг володіння виручка повинна визнаватися навіть без переходу права власності.</i><br><i>Якщо продавець зберігає значні ризики володіння, то дохід за такою угодою не визнається, навіть якщо до покупця перейшло право власності.</i> |

|                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                               | <p>До таких випадків вносяться наступні:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>компанія зберігає відповідальність за незадовільне функціонування товару, що не покривається стандартними гарантійними зобов'язаннями;</li> <li>одержання доходу залежить від одержання виручки покупцем у результаті перепродажу;</li> <li>вдправлені товари підлягають установці, а установка складає значну частину контракту, що ще не виконаний компанією; покупець має право розірвати угоду купівлі-продажу, в компанії немає впевненості в остаточному одержанні доходу</li> </ul> <p><b>Визнання витрат</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Звичайно дохід і витрати повинні визнаватися одночасно, у тому самому звітному періоді.</li> <li>Як правило, витрати можуть бути надійно оцінені, якщо виконані умови визнання виручки (оскільки, щоб установити ціну товару, необхідно спочатку розрахувати його собівартість). Виручка не може бути визнана, якщо неможливо надійно оцінити собівартість. У цьому випадку отримана за товар винагорода визнається як зобов'язання.</li> </ul> |
| <b>Надання послуг</b>                         | <p>Дохід визнається в залежності від ступеня завершеності договору на дату балансу (але тільки в тому випадку, якщо кінцевий результат може бути надійно оцінений).</p> <p>Ступінь завершеності повинен визначатися тим способом, що забезпечує надійну оцінку виконаної роботи, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>зв'язати про виконану роботу («прийнята робота»);</li> <li>надати послуги як відсоток від загального обсягу послуг;</li> <li>відношення понесених витрат до загальних очікуваних витрат.</li> </ul> <p>Якщо кінцевий результат договору не може бути надійно оцінений, виручка повинна визнаватися тільки в розмірі визнаних витрат, що відшкодовуються.</p> <p>Результат договору може бути надійно оцінений, якщо виконані всі умови, перераховані нижче:</p> <p>Сума виручки може бути надійно оцінена.</p> <p>Існує можливість того, що компанія одержить економічну вигоду від угоди.</p> <p>Ступінь завершеності угоди може бути надійно визначений.</p> <p>Витрати, необхідні для завершення роботи, можуть бути надійно оцінені.</p>                   |
| <b>Відсотки, ліцензійні платежі дивіденди</b> | <p><b>Критерії визнання виручки:</b></p> <p>Існує можливість одержання економічної вигоди;</p> <p>Сума виручки може бути надійно оцінена.</p> <p><b>База для визнання виручки:</b></p> <p>Відсотки – на пропорційно тимчасовій основі;</p> <p>Ліцензійні платежі – метод нарахування відповідно до змісту належного договору;</p> <p>Дивіденди – коли встановлено право акціонерів на одержання виплат.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Розкриття інформації</b>                   | <p>Облікова політика, прийнята для визнання виручки.</p> <p>Сума кожного значного статті виручки, визнано протягом періоду.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

### Приклад 1

Фірма «ВІП» займається наданням послуг з комп'ютеризації різних сфер діяльності підприємств. Розробка, написання, упровадження комп'ютерної програми і її первісний супровід займає досить довгий період часу. Під час підписання договорів про надання послуг для кожного замовника складається графік поетапного виконання робіт, вказується повна сума договору. 2 січня 2004 р. було укладено договір на впровадження комп'ютерної програми з продажу автобусних квитків для автостанцій «Н»-ської області. Загальна сума договору складає 36 000 грн. Термін остаточної здачі робіт 30 червня 2005 р. Оплата за договором здійснюється поетапно, за кожним актом виконаних робіт. Розрахунок виконаних робіт провадиться кожні півроку.

Є наступна інформація з даного замовлення:

|                                     | 1 півріччя<br>2004 р. | 2 півріччя<br>2004 р. | 1 півріччя<br>2005 р. | Усього<br>грн. |
|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| Сума очікуваних витрат на договором | 11000                 | 6000                  | 10000                 | 27000          |
| Фактичні витрати                    | 9000                  | 7000                  | 11000                 | 27000          |

**Завдання.** Розрахувати суму отриманого доходу кожного звітного періоду і зробити відповідні бухгалтерські записи.

### Приклад 2

Підприємство провадить навчання по 12-місячній програмі. Умовою для початку навчання є успішне складання іспитів і оплата навчання в розмірі 6000 грн. На 2004-2005 навчальний рік було прийнято на навчання 30 студентів. На розрахунковий рахунок підприємства у вересні надійшло 180000 грн.

**Завдання:** Визначити суму доходу за вересень 2005 р.

### Приклад 3

Підприємство займається організацією і проведенням концертних програм. У грудні 2005 р. були реалізовані квитки в сумі 10000 грн. на концерт, що відбудеться 15 січня 2006 р. У грудні також були понесені витрати, зв'язані з проведенням концерту: заробітна плата касирам, виготовлення квиткових книжок, витрати на рекламу на суму 2000 грн.

**Завдання:** Визначити суму доходу і витрат від проведення концерту.

## 12.2. МСБО 11 «БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ»

**Мета.** Опис і роз'яснення порядку відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат, пов'язаних з договорами підряду.

### Визначення

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Будівельний контракт</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– це контракт, спеціально укладений з метою спорудження або: <ul style="list-style-type: none"> <li>• об'єкта; або</li> <li>• комплексу об'єктів, що:</li> </ul> </li> <li>– точно взаємозалежні; або</li> <li>– взаємозалежні по їхній конструкції, технології та функціям, або по їхньому кінцевому призначенню або використанню.</li> </ul> |                                                                                                                                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>Контракт з фіксованою ціною</b> – це будівельний контракт, по якому підрядчик погоджується на фіксовану ціну контракту або на фіксовану ставку по кожній одиниці продукції, що може підвищуватися у зв'язку з ростом витрат.                                                                                                                                                       | <b>Контракт «витрати плюс»</b> – це будівельний контракт, по якому підрядчиків відшкодовуються припустимі або обумовлені витрати, плюс відсоток від цих витрат або фіксована винагорода. |
| <b>До будівельних контрактів належать:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• договори на надання послуг, безпосередньо пов'язаних з спорудженням об'єктів, наприклад, на надання послуг з керування проектом або послугами архітектора; та</li> <li>• договори на руйнування або відновлення об'єктів, відновлення навколишнього середовища після руйнування об'єктів.</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                          |

МСБО 11 вимагає **визнання витрат і доходу**, пов'язаних з виконанням будівельних контрактів, у звіті про прибуток і збитки в міру виконання контракту.

|              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                       |                                                                                                                             |                                                                                                                      |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Доход</b> | Доходи за будівельним контрактом повинні включати: <ul style="list-style-type: none"> <li>• первісну суму доходу, погоджену в контракті; та</li> <li>• відхилення від умов договору, претензії та заохочувальні платежі;</li> </ul> – у тому ступені, в якому вони можуть призвести до виникнення доходу; та<br>– підлягають надійному вимірові. |                                                                                                       |                                                                                                                             |                                                                                                                      |
|              | <b>Первісна сума</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>Відхилення</b>                                                                                     | <b>Претензія</b>                                                                                                            | <b>Заохочувальні платежі</b>                                                                                         |
|              | Доход за договором підряду вимірюється за справедливою вартістю отриманого або очікуваного відшкодування.                                                                                                                                                                                                                                        | – це вказівка замовника змінити обсяги робіт. Вони можуть збільшити або зменшити дохід від контракту. | – сума, яку підрядчик бажає одержати від замовника або іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у суму договору. | – додаткові суми, що виплачуються підрядчикові в результаті виконання або перевиконання визначених у контракті норм. |

|         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                      |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Включаються в дохід, якщо :<br>– існує ймовірність того, що замовник погодиться з вхідними сумою<br>– можливо достовірно оцінити суму доходу | Включаються в дохід, якщо :<br>– переговори досягли етапу, коли з'являється ймовірність того, що замовник погодиться прийняти претензію<br>– можна достовірно оцінити суму, на яку погодиться замовник | Включаються в дохід, якщо :<br>– виконання контракту підтверджує ймовірність того, що норми будуть виконані<br>– можна достовірно оцінити суму заохочувальних виплат |
| Витрати | Витрати за будівельним контрактом повинні включати:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                      |
|         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• витрати, що безпосередньо стосуються конкретного договору;</li> <li>• витрати, що відносяться до договірної діяльності в цілому та можуть бути віднесені на конкретний договір;</li> <li>• інші витрати, що можуть відшкодовуватися замовником, відповідно до умов договору.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                      |
|         | Витрати, що безпосередньо стосуються конкретного контракту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                              | Також можуть включатися:                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                      |
|         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• заробітна плата робітників на будівельному майданчику, включаючи контроль за роботою на будмайданчику;</li> <li>• вартість матеріалів, використаних при будівництві;</li> <li>• амортизація основних засобів, використаних для виконання договору;</li> <li>• витрати на переміщення машин, устаткування та матеріалів на будмайданчику та з ним;</li> <li>• витрати на оренду машин і устаткування;</li> <li>• витрати на конструкторську та технічну підтримку, безпосередньо пов'язану з договором;</li> <li>• передбачувані витрати на виправлення помилок і виконання гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт;</li> <li>• претензії третіх сторін.</li> </ul> <p>Ці витрати можуть бути зменшені за рахунок випадкового доходу, не включеного в дохід за договором, наприклад, доходу від продажу надлишків матеріалів, машин і устаткування після виконання договору</p> | Накладні витрати, які можуть бути розподілені між окремими контрактами на основі систематичних операційних методів                           | Витрати по позиках відповідно до МСБО 23                                                                                                                                                               | Адміністративні витрати та витрати на розробку, якщо їх відшкодування, передбачене контрактом                                                                        |

#### Визнання й оцінка

|                  |                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Загальні правила | Контракти повинні розглядатися на індивідуальній основі. Взаємозаліки прибутків і збитків по різних договорах поряд не проводяться, поки не виведений загальний підсумок для включення у фінансову звітність. | Два або більше будівельних контрактів можуть бути об'єднані та розглядатися як один договір. Якщо переговори велися по пакету договорів, що тісно взаємозалежні та виконуються одночасно або послідовно без перерв. | Будівельний контракт може бути розділений на кілька окремих договорів. Якщо на будівництво кожного об'єкта була представлена окрема пропозиція/по кожному об'єкту велися окремі переговори, так що кожен об'єкт міг бути |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                    | окремо прийнятий або вхідний по них можуть бути індивідуально визначені доходи та витрати.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Оцінка майбутнього результату | 1.Контракти, по яких очікується одержання прибутку, що піддається надійній оцінці                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 2.Контракти, по яких очікується збиток                                                             | 3.Контракти, результат яких не може бути надійно оцінений                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                               | Доходи та витрати будуть визнані в звіт про прибуток і збитки, що приведе до виникнення деякого прибутку.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Відповідно до принципу обачності очікуваний збиток повинен визнаватися негайно та в повному обсязі | У цьому випадку дохід дорівнює фактично понесеним витратам, якщо імовірність їхнього відшкодування.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Оцінка результату             | <p>У випадку будівельного контракту з фінансовою ціллю його результат може бути оцінений надійно при дотриманні всіх наступних умов</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>загальний дохід за договором може бути надійно оцінений;</li> <li>існує ймовірність одержання компанією економічних вигод від даного договору підляду;</li> <li>витрати за договором підляду, необхідні для його завершення, та стадія завершеності робіт по ньому на звітну дату можуть бути надійно визначені; та</li> </ul> <p>внесені на договір підляду витрати можуть бути чітко ідентифіковані та надійно оцінені, так що фактично понесені витрати за договором можуть бути зіставлені з раніше зробленими оцінками.</p>                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                    | <p>У випадку договору «витрати плюс», результат за будівельним контрактом може бути оцінений надійно при дотриманні всіх наступних умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>існує ймовірність того, що компанія одержить економічні вигоди від даного договору; та</li> </ul> <p>внесені на договір підляду витрати, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню чи ні, можуть бути чітко ідентифіковані та надійно оцінені</p> |
| Стадія (ступінь) завершеності | <p>Визнання доходів і витрат шляхом посилання на стадію завершеності робіт за договором підляду називається <i>методом відсотка виконання</i>. Доходи за договором підляду ставляться у відповідність з витратами, понесеними в процесі досягнення даної стадії завершеності, у залежності від якого в звіт представляються доходи, витрати та прибуток, що відносяться на виконані роботи.</p> <p>Цей метод містить корисну інформацію про просування роботи за договором підляду та результатах діяльності за період.</p> <p>Стандарт не пропонує єдиного методу оцінки ступеня завершеності робіт. Можуть використовуватися:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>питома вага витрат за договором підляду, понесених для виконання робіт на дату складання звіту, у розрахунковій величині загальних витрат за договором підляду;</li> <li>аналітичні звіти про виконану роботу; або</li> <li>завершеність фактично частини робіт за договором</li> </ul> |                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

## Представлення та розкриття інформації

|                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Компанія повинна показувати                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>суму доходу за будівельним контрактом, визнаного як дохід протягом періоду;</li> <li>методи, що використані для визначення визнаного в звітному періоді доходу за будівельним контрактом; та методи, що використані для визначення стадії виконання контрактів, що знаходяться в процесі виконання.</li> </ul> |
| Для договорів, що знаходяться в процесі виконання на звітну дату, компанія повинна розкривати | <p>загальну суму понесених витрат і визнаних прибутків (за винятком визнаних збитків) на звітну дату;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>суму отриманих авансів; і</li> <li>утримані суми.</li> </ul>                                                                                                                                         |

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                     | <i>Утриман</i> суми – суми, що замовник утримує протягом обумовленого пром                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Компанія повинна враховувати</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>як актив – суму, що належить з замовників за роботу за будівельним контрактом; та</li> <li>як зобов’язання – суму, що підлягає виплаті замовникові за роботу за договором підяду.</li> </ul> <p>Валова сума, що утримується з замовника (або замовників) за роботу за договором підяду дорівнює:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>понесені витрати плюс визнаний прибуток;</li> </ul> <p>мінус<br/>визнані збитки та виставлені пром</p> |

### Приклад

Компанія «Мостовик» займається виконанням будівельних робіт. В основному це довгострокові контракти. Станом на 31 грудня 2005 р. є наступні будівельні контракти (тис. грн.):

|                            | 1    | 2       | 3           |
|----------------------------|------|---------|-------------|
| Вартість контракту         | 500  | 1100    | 800         |
| Витрати на дату звіту      | 350  | 320     | 100         |
| Майбутні очікувані витрати | 300  | 580     | 600         |
| Проміжні рахунки           | 400  | 270     | -           |
| Дата початку робіт         | 2004 | 1 січня | 1 листопада |
| % завершеності робіт       | 80%  | 40%     | 5%          |
| Раніше визнані             |      |         |             |
| Доходи                     | 200  |         |             |
| Витрати                    | 150  |         |             |

**Завдання:** Підготувати частково звітність компанії «Мостовик» на 31 грудня 2005 р. Відповідно до облікової політики компанії прибуток по договорах підяду не визнається, поки ступінь завершеності робіт не досягне 10%. При розрахунках використовувати різні методи обліку завершеності виконання робіт.

### 12.3. МСБО 12 «ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК»

|                   | Фінансовий облік                                                                                                                                                              | Податковий облік                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Визначення</b> | <b>Обліковий прибуток</b> – це чистий прибуток або збиток за період до відрахування витрат по податку.                                                                        | <b>Оподатковуваний прибуток (податковий збиток)</b> – це прибуток (збиток) за період, згідно з яким підлягає сплаті (відшкодуванню) податок на прибуток. Визначається відповідно до норм податкового законодавства.                                       |
|                   | <b>Витрати по податку (відшкодування податку)</b> – це сукупна величина, включена в розрахунок чистого прибутку або збитку за період відносно поточного відкладеного податку. | <b>Поточні податки</b> – це сума податків на прибуток до оплати (до відшкодування) відносно оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.                                                                                                       |
|                   | <b>Балансова вартість</b> активу або зобов’язання – це сума, по якій даний актив або зобов’язання враховується в фінансової звітності.                                        | <b>Податкова база</b> активу або зобов’язання – це сума, по якій даний актив або зобов’язання враховується для цілей оподаткування.<br><i>Якщо економічні вигоди не будуть оподатковуватися, податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.</i> |
|                   | <b>Тимчасова різниця</b> – це різниця між балансовою вартістю активу або зобов’язання та їхньою податковою базою.                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                           |
|                   | <i>Балансова база ≥ Податкової бази</i>                                                                                                                                       | <i>Балансова база ≤ Податкової бази</i>                                                                                                                                                                                                                   |

|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|          | <p>Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню</p> <p>Такі різниці звичайно приводять до виникнення в'дкладених податкових зобов'язань</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p>Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню</p> <p>Ці тимчасові різниці звичайно призводять до появи в'дкладеного податкового активу.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|          | <p><b>В'дстрочені податкові зобов'язання</b> – це суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах в'дносно оподатковуваних тимчасових різниць.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <p><b>В'дстрочені податкові активи</b> – це суми податку на прибуток, що в'дшкодовуються в майбутніх періодах в'дносно наступних:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;</li> <li>• перенесених на майбутній період невикористаних податкових збитків; і</li> </ul> <p>перенесених на майбутній період невикористаних податкових п'льг.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Визнання | <p>В'дстрочене податкове зобов'язання повинне визнаватися для всіх оподатковуваних тимчасових різниць, якщо тільки воно не виникає з:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• первісного визнання гудвілу;</li> <li>• гудвілу, амортизація якого не підлягає в'днесенню на витрати з метою оподаткування; або</li> <li>• первісного визнання активу або зобов'язання у зв'язку з угодою, що:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>– не є об'єднанням компаній; і</li> <li>– на момент здійснення не впливає на облікову, н'на оподатковуваний прибуток.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | <p>В'дстрочений податковий актив повинен визнаватися для всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, у тій мірі, у якій існує ймовірність одержання оподаткованого прибутку, на якій може бути в'днесена тимчасова різниця, що в'днімається, якщо тільки в'дкладений податковий актив не виникає з первісного визнання активу або зобов'язання в угоді, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• не є об'єднанням компаній; і</li> <li>• на момент здійснення операції не впливає на облікову, н'на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).</li> </ul> <p>В'дстрочений податковий актив підлягає визнанню й у зв'язку з податковими збитками, що виникли в попередні періоди, остільки, оскільки ймовірна поява майбутнього оподаткованого прибутку, в'дносно якого ці збитки і кредити можуть бути використані.</p> <p><i>Балансова вартість в'дкладеного податкового активу повинна перев'рятися за станом на кожну звітну дату. Компанія повинна зменшити цю вартість, в якій не існує ймовірності одержання достатнього оподаткованого прибутку, в'дносно якого може бути використана в'дповідна податкова вимога.</i></p> |
| Оцінка   | <p><b>Ставки</b></p> <p>У розрахунках варто використовувати ставку податку на прибуток, що приблизно буде застосовуватися протягом періоду реалізації активу або погашення зобов'язання, виходячи з ставок податку і податкового законодавства, прийнятих за станом на звітну дату.</p> <p>Використовувана ставка податку на прибуток повинна в'дбивати податковий наслідок обраного компанією способу в'дшкодування/ погашення балансової вартості активів/ зобов'язань.</p> <p><b>Зміни ставок</b></p> <p>Компанія зобов'язана розкривати суму складової витрат по в'дстроченому податку, що виник унаслідок зміни ставки податку.</p> <p><b>Облік змін залишків в'дкладених податків</b></p> <p>В'дстрочений податок підлягає визнанню як дохід або витрати, а також включенню в чистий прибуток або збиток за період, за винятком тих сум податку, що виникають з:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• угоди або події, що у тому самому або в іншому періоді визнаються шляхом в'днесення на власний капітал; або</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

|                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• об'єднання компаній у формі придбання.</li> </ul> <p>Відстрочений податок повинен бути внесений безпосередньо на власний капітал, якщо податок вноситься до статей, що кредитується або дебетуються безпосередньо на власний капітал у тому самому або іншому періоді.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Представлення та розкриття інформації | <p><i>Відстрочений податок – представлення інформації</i></p> <p>Податкові активи та зобов'язання повинні представлятися в бухгалтерському балансі окремо від інших активів і зобов'язань.</p> <p>Відстрочені податкові активи та зобов'язання повинні відокремлюватися від поточних податкових вимог і зобов'язань.</p> <p>Якщо компанія провадить різницю між короткостроковими та довгостроковими активами і зобов'язаннями у своїй фінансовій звітності, вона не повинна класифікувати відстрочені податкові вимоги (зобов'язання) як короткострокові активи (зобов'язання).</p> <p>Компанія повинна провадити взаємозалік поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань тоді, коли вона:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– має юридично закріплене право провести залік визнаних сум;</li> <li>– має намір зробити залік або реалізувати актив і погасити зобов'язання одночасно.</li> </ul> <p>Компанія повинна провадити взаємозалік відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань тоді, коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– компанія має юридично закріплене право провадити залік поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань;</li> <li>– відкладені податкові активи та відкладені податкові зобов'язання вносяться до податку на прибуток, що стягуються тим самим податковим органом з:</li> <li>– того самого суб'єкта оподаткування; або;</li> <li>– різних суб'єктів оподаткування, що мають намір провести залік поточних податкових зобов'язань і активів або реалізувати активи та погасити зобов'язання одночасно в кожному майбутньому періоді, в якому передбачається погашення або відшкодування значних сум відкладених податкових зобов'язань і вимог.</li> </ul> <p>Витрати по податку (відшкодування податку), пов'язані з прибутком або збитком від звичайної діяльності, повинні представлятися безпосередньо в звіті про прибуток і збитки.</p> <p><i>Відстрочений податок – окреме розкриття інформації</i></p> <p>Елементи витрат за податком (відшкодування податку) можуть включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– поточні витрати по податку (відшкодування податку);</li> <li>– корегування відносно попередніх періодів;</li> <li>– відстрочені витрати по податку (відшкодування податку) у зв'язку з утворенням і погашенням тимчасових різниць;</li> <li>– відстрочені витрати по податку (відшкодування податку) у зв'язку з змінами ставки податку на прибуток;</li> <li>– витрати по податку (відшкодування податку) у зв'язку з змінами в обліковій політиці та виправленням фундаментальної помилки.</li> </ul> <p>Сукупний поточний і відстрочений податок, що вноситься до статей, що дебетуються або кредитується на рахунок власного капіталу;</p> <p>Витрати за податком (відшкодування податку), що вносяться до результату надзвичайних обставин, що визнані протягом періоду;</p> <p>Пояснення залежності між витратами за податком (відшкодуванням податку) і обліковим прибутком у формі числового зв'язання між:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– витратами за податком (відшкодуванням податку) та добуток облікового прибутку і застосовуваної ставки (ставок) податку на прибуток, із указівкою методу розрахунку застосовуваної ставки (ставок); або</li> <li>– середньою ефективною ставкою та застосовуваною ставкою податку, з розкриттям методу розрахунку застосовуваної ставки податку;</li> </ul> <p>Пояснення зміни у застосовуваній податковій ставці (ставках) у порівнянні з попереднім періодом;</p> <p>Сума (та, якщо є, дата закінчення терміну дії) тимчасових різниць, що відносяться, невикористаних податкових збитків і кредитів, відносно яких у балансі не був визнаний відкладений податковий актив.</p> <p>Сукупна сума тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірній асоційований компанію, фінансову спільноту підприємства;</p> <p>Відносно кожного типу тимчасових різниць, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових кредитів:</p> |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>– сума в<sup>д</sup>строчених податкових активів в <sup>д</sup>зобов’язань, визнаних у баланс<sup>і</sup> для кожного представленого пер<sup>і</sup>оду;</p> <p>– сума в<sup>д</sup>шкодування/ витрат по в<sup>д</sup>строченому податку, визнана в зв<sup>і</sup>т<sup>і</sup> про прибуток <sup>і</sup>збитки.</p> <p>В<sup>і</sup>дносно припинено<sup>ї</sup> д<sup>і</sup>яльності, витрати за податком, пов’язан<sup>і</sup> з:</p> <p>– прибутком або збитком у зв’язку з припиненням д<sup>і</sup>яльності; <sup>і</sup></p> <p>– прибутком або збитком в<sup>і</sup>д звичайних операц<sup>ій</sup> по припинен<sup>ні</sup> д<sup>і</sup>яльності за пер<sup>і</sup>од, разом з в<sup>і</sup>дпов<sup>і</sup>дними сумами для кожного попереднього пер<sup>і</sup>оду. Компан<sup>ія</sup> повинна розкривати суму в<sup>і</sup>дстроченого податкового активу, а також п<sup>і</sup>дстави на користь його визнання, якщо:</p> <p>– реал<sup>і</sup>зац<sup>ія</sup> в<sup>і</sup>дстроченого податкового активу залежить в<sup>і</sup>д одержання майбутнього оподатковуваного прибутку, що перевищу<sup>є</sup> прибуток, що виника<sup>є</sup> в результат<sup>і</sup> погашення <sup>і</sup>снуючих оподатковуваних тимчасових р<sup>і</sup>зниць; <sup>і</sup></p> <p>– компан<sup>ія</sup> несе збиток у поточному або попередньому пер<sup>і</sup>од<sup>і</sup> в податков<sup>ій</sup> юрисдикц<sup>ії</sup>, до яко<sup>ї</sup> належить в<sup>і</sup>дстрочений податковий актив.</p> |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### Об’єднання компаній

#### Тимчасова різниця, що виникає при розрахунку гудвілу

Вартість придбання розподіляється на ідентифіковані придбані активи та зобов’язання, виходячи з їхньої справедливої вартості на дату придбання. Тимчасові різниці виникають у випадку, якщо об’єднання компаній не робить ніякого впливу на податкові бази придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань або впливає на них по-різному. Відносно тимчасових різниць підлягає визнанню відкладений податок. Таке визнання вплине на частку чистих активів і, таким чином, на гудвіл (відкладені податкові зобов’язання є ідентифікованими зобов’язаннями дочірньої компанії). У зв’язку з діловою репутацією (гудвілом) теж з’являється тимчасова різниця, але відносно гудвілу МСФЗ 12 забороняє визнання відкладеного податку.

#### Тимчасова різниця, що виникає стосовно балансової вартості та податкової бази інвестиції

Тимчасова різниця, що виникає внаслідок розходження між балансовою вартістю інвестицій у дочірні компанії (філії, асоційовані компанії або частки в спільних підприємствах) та їхньою податковою базою (яка часто дорівнює вартості придбання).

Балансова вартість – це частка материнської компанії або інвестора в чистих активах плюс балансова вартість гудвілу.

Компанія повинна визнавати відкладене податкове зобов’язання відносно всіх оподатковуваних тимчасових різниць, пов’язаних з інвестиціями в дочірні й асоційовані компанії, філії та частки в спільних підприємствах за винятком тієї його частини, що задовольняє обом нижченаведеним критеріям:

- материнська компанія, інвестор або учасник СП може контролювати терміни погашення тимчасової різниці; та
- існує ймовірність того, що тимчасова різниця не буде погашена/ повернута в доступному для огляду майбутньому.

Якщо за внутрішньогруповими дивідендами податок не платиться, тоді податкова база приймається рівною балансовій вартості так, щоб тимчасова різниця не виникла.

#### Дочірні компанії та філії

Материнська компанія контролює політику своїх дочірніх компаній (і філій) у сфері виплати дивідендів і, таким чином може встановлювати терміни погашення тимчасової різниці, пов’язаної з відповідними інвестиціями. Тому у випадку ухвалення рішення про те, що в доступному для огляду майбутньому дивіденди виплачуватися не будуть, материнська компанія не визнає відкладене податкове зобов’язання.

Якщо ж материнська компанія планує продати свою частку в дочірній компанії або остання припускає здійснити розподіл прибутку, материнська компанія визнає відкладене податкове зобов’язання в обсязі, в якому очікується погашення тимчасової різниці.

Ставка податку відбиває спосіб відшкодування материнською компанією балансової вартості її інвестиції.

### **Асоційовані компанії**

Інвестор, що здійснює вкладення в асоційовану компанію, не контролює її та, як правило, не має можливості визначати її дивідендну політику.

Таким чином, за відсутності угоди, що вимагає, щоб прибуток асоційованої компанії не розподілявся в доступному для огляду майбутньому, інвестор визнає відкладене податкове зобов'язання, що з'являється з оподатковуваних тимчасових різниць, пов'язаних з його вкладеннями в цю асоційовану компанію.

Ставка податку повинна відбивати спосіб відшкодування материнською компанією балансової вартості її інвестиції.

### **Спільні підприємства**

Угода між учасниками спільного підприємства звичайно визначає порядок розподілу прибутку і встановлює, чи потрібно для рішення таких питань згода всіх учасників або визначеної їхньої більшості. Якщо учасник може контролювати розподіл прибутку й існує ймовірність того, що прибуток не буде розподілено в доступному для огляду майбутньому, відстрочене податкове зобов'язання не визнається.

### **Внутрішньогрупові операції**

При консолідації МСБО 27 вимагає виключення нереалізованого прибутку і збитків за внутрішньогруповими операціями. При цьому можуть виникати тимчасові різниці. У більшості юрисдикцій суб'єктами оподаткування є окремі юридичні особи, що входять у групу. З погляду податкових органів податкова база активу, придбаного в іншій компанії, що входить у групу, дорівнює ціні покупки, сплаченої компанією-покупцем. Більш того, компанія-продавець повинна буде заплатити податок на прибуток від продажу даного активу, не дивлячись на те, що група як і раніше володіє даним активом.

Відстрочений податок визнається з використанням ставки податку на прибуток компанії-покупця.

#### **Приклад 1**

Компанія «Експрес» почала свою діяльність 1.01.03 р. За підсумками роботи за 2002 рік її обліковий прибуток до оподаткування склав 50000 грн. Основні засоби, які внесені до статутного фонду, склали:

Офісна техніка 20000 грн.

Устаткування 750000 грн.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується методом зменшеного залишку 20% у рік. У податковому – прямолінійним методом. Термін служби офісної техніки 4 роки, устаткування 10 років.

Ставка податку 30%

**Завдання.** Розрахувати відстрочений податок, що підлягає включенню в баланс на 31.12.03 р.

#### **Приклад 2 (продовження)**

За станом на 31.12.04р. є наступна інформація.

1. Компанія перерахувала аванс постачальникам у сумі 50000 грн.
2. На кінець звітного року був нарахований резерв сумнівної дебіторської заборгованості в розмірі 16000 грн. Валова дебіторська заборгованість становить 120000 грн.
3. Штрафні санкції склали 2000 грн.
4. Ставка податку знезап'я змiнилася і складає починаючи з 2004 р. – 25%
5. Обліковий прибуток до оподаткування склав 12000 грн.

**Завдання.** Розрахувати: відстрочений податок, що підлягає включенню в баланс на 31.12.04р, зобов'язання по податку на прибуток. Підготувати примітки до фінансової звітності щодо відкладених податків.

#### **Приклад 3 (продовження)**

Є наступна інформація за рік, що закінчився 31.12.05 р.

1. 1 грудня компанія одержала аванс у сумі 30000 грн. за оренду приміщення на рік уперед.
2. Були списані ушкоджені запаси на загальну суму 2000 грн.

3. 1.01.05 р. була здійснена переоцінка офісної техніки, справедлива вартість якої склала 18000 грн.

4. Був списаний безнадійний борг підприємства-банкрута в сумі 1500 грн.

5. Обліковий прибуток до оподаткування склав (3000) грн.

**Завдання.** Розрахувати: відстрочений податок, що підлягає включенню в баланс на 31.12.05 р., зобов'язання щодо податку на прибуток. Підготувати примітки до фінансової звітності щодо відкладених податків.

#### 12.4. МСБО 33 «ПРИБУТОК НА АКЦІЮ»

|                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Визначення</b></p>                           | <p><b>Звичайна акція</b> – це частковий інструмент, що має найнижчий статус порівняно з всіма іншими класами часткових інструментів</p> <p><b>Інструмент власного капіталу</b> – це будь-який договір, що підтверджує право на частину активів компанії, що залишилися після відрахування всіх зобов'язань.</p> <p><b>Конвертований інструмент</b> – це фінансовий інструмент або договір, що дає його власникові право одержати звичайні акції, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• боргові або часткові інструменти, включаючи привілейовані акції, конвертовані в звичайні акції;</li> <li>• варанти й опціони на акції;</li> <li>• програми придбання акцій працівниками; і</li> <li>• акції, що будуть випущені у випадку виконання визначених умов.</li> </ul> <p><b>Варанти або опціони</b> – це фінансові інструменти, що дають власникові право на покупку звичайних акцій.</p> <p><b>Разбавлення (зниження)</b> – це зменшення прибутку на акцію (або збільшення збитку на акцію) припускаючи, що відбулася конвертація конвертованих інструментів, права, надані варантами й опціонами, використані, а звичайні акції – емітовані внаслідок виконання обумовлених умов.</p> <p><b>Звичайні акції, що емітовані при виконанні визначених умов</b>, – це звичайні акції, що випускаються безкоштовно або за досить помірну грошову або іншу яку-небудь винагороду у випадку виконання обумовлених умов.</p> |
| <p><b>Оцінка</b></p>                               | <p><b>Базисний прибуток на акцію (EPS)</b></p> <p>Компанія зобов'язана розкривати інформацію про базисний прибуток на акцію, виходячи з:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чистого прибутку (збитку) за період, що припадає на власникам звичайних акцій</li> <li>• чистого прибутку (збитку) за період, що припадає на власникам звичайних акцій і відноситься до діяльності, що продовжується</li> </ul> <p><b>Базисний прибуток на акцію</b> розраховується шляхом розподілу чистого прибутку (збитку) за період, що припадає на власникам звичайних акцій, на середньозважену кількість звичайних акцій в об'єкті за період.</p> <p><b>Базисний прибуток на акцію розраховується, виходячи з:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чистого прибутку (збитку), що припадає на власникам звичайних акцій,</li> <li>• чистого прибутку (збитку), що припадає на власникам звичайних акцій і відноситься до діяльності, що продовжується</li> </ul> <p><b>Скорегований з урахуванням:</b><br/>дивідендів привілейованим акціонерам (та інших статей, що стосуються привілейованих акцій) після податків і частки меншості.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <p><b>Дивіденди за привілейованими акціями</b></p> | <p>Існує два види привілейованих акцій:</p> <p><b>1. Кумулятивні</b> – якщо дивіденди за період не оголошені, то вони накопичуються.</p> <p>Прибуток або збиток коректуються з урахуванням дивідендів привілейованим акціонерам за період після податків, незалежно від того, коли ці дивіденди оголошені.</p> <p><b>Тобто за власниками зберігається право на одержання дивідендів у майбутньому.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

|                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                         | <p><b>2. Некумулятивн</b> – якщо дивіденди за період не оголошені, то власники втрачають право на їх одержання.<br/>         Прибуток або збиток коректується тільки на т<div>дивіденди за привілейованими акціями, що були оголошені вдносно минулого періоду.</div></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <p><b>Середньозважена кількість звичайних акцій</b></p> | <p><i>Для розрахунку прибутку на акцію кількість звичайних акцій приймається рівною середньозваженій кількості таких акцій, що знаходилися в обігу за період.</i><br/>         Кількість звичайних акцій, що знаходилися в обігу на початок періоду, необхідно скорегувати з урахуванням акцій, випущених і оплачених протягом періоду.<br/> <i>Так випуски акцій носять називають емсіями за ринковою ціною.</i><br/>         Оплата може бути отримана декількома способами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Емсія за грошові кошти;</li> <li>• Емсія в обмін на контрольний пакет іншої компанії;</li> <li>• погашення боргових зобов'язань.</li> </ul> <p>У кожному випадку на момент емсії відбувається стрибок прибутку на акцію. Тому, щоб бути послідовним, акції теж включаються в розрахунок із дня їхньої емсії.</p> <p><i>Емсія акцій без оплати</i><br/>         Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за період для всіх представлених періодів повинна коректуватися з урахуванням подій, що привели до зміни кількості звичайних акцій в обігу без відповідно зміни в активах. Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• пільгова емсія (Bonus issues);</li> <li>• пільговий елемент в іншій емсії (наприклад, випуск прав – rights issue);</li> <li>• дроблення акцій на менші акції (Share splits);</li> <li>• консолідація акцій.</li> </ul> <p><i>Пільгова емсія</i><br/>         Враховуються як наче нові акції були в обігу протягом всього періоду.<br/>         Кількість акцій в обігу до дати випуску збільшується на коефіцієнт пільгової емсії.</p> <p>Прибуток на акцію понизиться (за інших рівних умов), оскільки тепер він розподіляється на більшу кількість акцій, а це може ввести в оману користувачів, якщо вони захочуть порівняти показник прибутку на акцію з попередніми періодами.<br/>         Тому порівняльна інформація за попередні періоди, що використовуються в аналізі, повинна бути скорегована, для чого порівнювані показники необхідно розділити на коефіцієнт пільгової емсії.</p> <p><i>Випуск прав</i><br/> <b>Випуск прав</b> – це щось середн між пільговою емсією й емсією за ринковою ціною. Випуск прав дає акціонерів право купити в компанії акції за ціною нижче ринкової. У такий спосіб:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– компанія одержить оплату, що дозволить збільшити прибуток на акцію (також, як емсія за ринковою ціною);</li> <li>– частина акцій акціонер одержує безкоштовно (за аналогію з пільговою емсією).</li> </ul> <p>Метод розрахунку кількості акцій за період, в якому відбувся випуск прав, враховує обидва фактори.<br/>         Кількість акцій в обігу до дати випуску прав коректується з урахуванням коефіцієнта пільгової емсії, а знову випущені акції зважуються також, як і при емсії за ринковою ціною.</p> <p><i>Пільговий коефіцієнт дорівнює відношенню справедливої вартості акцій до здійснення прав (CRP) і розрахункової вартості акцій після здійснення прав (TERP).</i><br/>         З метою забезпечення порівнянності наданої інформації порівнюваний прибуток на акцію повинна бути перерахований з урахуванням пільгового елемента випуску прав, для чого прибуток на акцію за минулий рік повинен бути розділений на коефіцієнт пільгової емсії.</p> |

|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Акції, що емітуються при виконанні визначених умов</b></p> | <p>Інструменти, що підлягають обов'язковій конвертації</p> <p>Акції, що будуть випущені при конвертації таких інструментів, підлягають включенню в розрахунок середньозваженою кількістю акцій із дня укладення відповідного договору.</p> <p>Акції, що емітовані при виконанні визначених умов</p> <p>Такі акції включаються в розрахунок середньозваженою кількістю звичайних акцій з моменту, коли виконані всі умови та наступили всі події, що обумовлюють їхній випуск.</p> <p>Акції, що умовно погашаються</p> <p>Акції, що умовно погашаються, включаються в розрахунок середньозваженою кількістю акцій тільки з того моменту, коли власник утрачає право вимагати їхнього погашення.</p> |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### Розбавлений прибуток на акцію

При виконанні визначених умов власники конвертованих інструментів можуть стати акціонерами.

Якщо це дійсно відбудеться, прибуток доведеться перераховувати, виходячи з більшої кількості акцій, тобто в розрахунку на одну акцію він *знижиться*.

Конвертовані інструменти повинні розглядатися як понижуючий прибуток на акцію тільки тоді, коли їхня конвертація призведе до зменшення прибутку від *звичайної операційної діяльності*, що не припиняється, у розрахунку на одну акцію.

|                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Розрахунок</b></p>                     | <p>Чистий прибуток, що припадає на звичайні акції, та середньозважена кількість акцій в об'єкті повинні бути скореговані з об'єктом усіх конвертованих інструментів, що можуть викликати зниження прибутку на акцію, тобто:</p> <p>Новий прибуток на акцію розраховується з використанням:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• новою кількістю акцій;</li> <li>• нового показника прибутку.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <p><b>Нова кількість звичайних акцій</b></p> | <p>Середньозважена кількість звичайних акцій в об'єкті, використана для розрахунку базового прибутку на акцію, плюс середньозважена кількість звичайних акцій, що були б випущені у випадку конвертації всіх конвертованих інструментів, що мають розбавляючий вплив.</p> <p>Конвертовані інструменти, що мають розбавляючий вплив, повинні вважатися конвертованими в звичайні акції за станом на початок періоду або на дату їхньої емісії, якщо вона настала пізніше.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <p><b>Новий показник прибутку</b></p>        | <p>Чистий прибуток або збиток за період, що відноситься на звичайні акції, що використовувався для розрахунку базового прибутку на акцію, повинен бути скорегований з об'єктом післяподаткового впливу об'єкту конвертованих інструментів у звичайні акції, тобто необхідно повернути:</p> <p>Дивіденди на конвертовані інструменти, що були відняті при розрахунку чистого прибутку (збитку) за період, що відноситься на звичайні акції;</p> <p>Відсотки по конвертованих інструментах, визнані за період;</p> <p>Будь-які інші зміни доходу і витрат, що виникли б у результаті обертання конвертованих інструментів у звичайні акції.</p> <p>Якщо протягом періоду відбувається фактичне обертання розбавляючих конвертованих інструментів у звичайні акції, необхідно ще одне корегування.</p> <p>Нові акції будуть включені в базовий прибуток на акцію з дати конвертації.</p> <p>Ці ж акції повинні також бути включені в розрахунок розбавленого прибутку на акцію до дати конвертації.</p> |
| <p><b>Опціони</b></p>                        | <p>Компанія повинна прийняти допущення про виконання опціонів з розбавляючим ефектом та інших розбавляючих конвертованих інструментів.</p> <p>Передбачуване надходження від цих випусків повинні розраховуватися на підставі припущення про розміщення акцій за справедливою вартістю.</p> <p>Різниця між кількістю розміщених акцій і кількістю акцій, що повинні бути розміщені за справедливою вартістю, враховується як розміщення звичайних акцій без відшкодування їхньої вартості.</p> <p>Опціони мають понижуючий ефект тільки тоді, коли вони допускають випуск компанії будь-яких звичайних акцій за ціною нижче справедливої вартості.</p> <p>Вважається, що кожна емісія акцій у рамках опціону складається з:</p> <p>Договіру про емісію визначеної кількості звичайних акцій по справедливій вартості (тобто по середній справедливій вартості за період)</p>                                                                                                                          |

|                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                           | <p><i>Розбавлюючий ефект відсутній.</i><br/> Договір про емісію залишку звичайних акцій у рамках опціону без відшкодування їхньої вартості (пільгова емісія).<br/> <i>Розбавлюючий ефект присутній.</i></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Акції, що емітуються при виконанні визначених умов</b> | <p>Такі акції включаються в розрахунок розбавлюючого прибутку на акцію з початку періоду (або з дня заключення відповідного договору – якщо договір укладений протягом звітного періоду), якщо всі умови емісії виконані та наступили всі події, що обумовлюють її.</p> <p>Якщо умови емісії не виконані, то в розрахунок знижено EPS включається така кількість потенційно емітованих акцій, що підлягала би випуску, якби кінець звітного періоду збігався з закінченням умовного періоду</p> |

### Представлення та розкриття інформації

| Представлення інформації                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Загальне розкриття інформації                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Додаткова інформація про прибуток на акцію                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Ретроспективні коректування                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Інформація про базовий і знижений прибуток на акцію (або збиток на акцію) повинен бути представлений в звіт про прибуток і збитки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• виходячи з прибутку або збитку в дільності, що продовжуються,</li> <li>• виходячи з прибутку або збитку в цілому за період, а також для</li> <li>• кожного класу звичайних акцій, що дає різні права на участь у чистому прибутку за період.</li> </ul> <p>Інформація про базовий і розбавлений прибуток на акцію повинна надаватися з однаковою ясністю для всіх представлених періодів</p> | <p>Величини чисельників у формул розрахунку базового і розбавленого прибутку на акцію й узгодження цих величин з чистим прибутком або збитком за період. Середньозважена кількість звичайних акцій, використана як знаменник при розрахунку базового та розбавленого прибутку на акцію, а також взаємне узгодження цих знаменників.</p> <p>Інструменти, що у майбутньому можуть привести до зниження базового EPS якщо не були враховані при розрахунку зниженого EPS, оскільки за період вони не мали понижуючого ефекту. Опис операцій з звичайними акціями або конвертованими інструментами, здійснених після звітного дати, що, будучи проведені до звітного дати, могли б значно вплинути на кількість звичайних акцій</p> | <p>Якщо компанія розкриває дані про прибуток на акцію, використовуючи при цьому величину звітного чистого прибутку, відмінну від чистого прибутку або збитку за період, що приходяться на звичайні акції, такі дані повинні розраховуватися виходячи із середньозваженої кількості звичайних акцій, визначеного відповідно до МСБО 33.</p> <p>Якщо при розрахунку використовуються величина чистого прибутку, не представлена окремим рядком у звіті про прибуток і збитки, необхідно представити узгодження між використаною величиною і відповідною статтею звіту про прибутки і збитки</p> | <p>Якщо показник прибутку на акцію розрахований з урахуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– капіталізації або пільгових емісій; або</li> <li>– дроблення акцій на менші акції; або</li> <li>– консолідації акцій.</li> </ul> <p>Розрахунок базового та розбавленого прибутку на акцію за всі представлені періоди необхідно ретроспективно скорегувати.</p> <p>– Якщо зміни відбуваються після звітного дати, але до публікації фінансової звітності, розрахунок прибутку на акцію для включення в звітність поточного періоду та перерахування відносно попередніх періодів повинен ґрунтуватися на новій кількості акцій. Базовий і розбавлений прибуток на акцію для всіх представлених періодів повинні корегуватися з урахуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– наслідків помилок і корегувань, що виникають через зміни в обліковій політиці; і</li> <li>– ефекту об'єднання компаній у формі злиття</li> </ul> |

#### Приклад 1

1. 01.01.2005 року компанія «Тетрайдер» зареєструвала та випустила в обіг 2000 тис. простих іменних акцій по номінальній вартості 1 грн., що були повністю реалізовані.
2. 1.05.03. 500 тис. акцій були викуплені по вартості 0,5 грн. за акцію
3. 1.07.03. 300 тис. акцій були перепродані за ціною 1,2 грн. за акцію

4. 1.12.03 була здійснена додаткова емісія акцій у розмірі 1000 тис. шт. за ціною 1 грн. Прибуток після податків склала 120000 грн. Розрахувати базовий прибуток на акцію.

*Приклад 2 (продовження)*

У 2006 році:

1. 1 березня була здійснена пільгова емісія 1 нової акції на кожні 4, що знаходяться в обігу.

2. 1 вересня був здійснений випуск правий на покупку 1 акції за 2 грн. на кожні 5 акцій в обігу. Ціна акції (до здійснення прав) на останній день дії пропозиції складала 4 грн.

3. Конвертовані облігації. Компанія 1 липня емітувала 10%-ні облігації на суму 100000 грн., конвертовані в звичайні акції на наступних умовах:

31 грудня 2006 р. облігації вартістю 100 грн. за 100 акцій

31 грудня 2009 р. облігації вартістю 100 грн. за 120 акцій

Ставка податку на прибуток 25%.

4. Керівники підприємства одержали опціони, що дають права на придбання акцій по 1,5 грн. на період до 2007 р. Опціони були надані відносно 100 тис. акцій.

Середня справедлива вартість акції складала 2 грн. за акцію.

5. Прибуток після податків складає 230000 грн.

*Завдання.* Розрахувати базовий і розбавлений EPS за рік, що закінчився 31 грудня 2006 р. (з порівняльною інформацією за минулий рік).