

Міністерство освіти і науки України
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка

В.В. Дубовая

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК



УДК 657

*Затверджено та рекомендовано до друку науково-методичною радою
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка
(протокол № від 14.12.2017 р.)*

Рецензенти:

Погорелов Ю.С. – доктор економічних наук, завідувач кафедри обліку і аудиту Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка;

Миронова Ю.Ю. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка;

Ринейська Л.С. – кандидат економічних наук, доцент кафедри міжнародної економіки та маркетингу Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка.

Дубовая В.В.

Міжнародні стандарти фінансової звітності: навчальний посібник. – Полтава: ПолтНТУ, 2017. – 312 с.

У посібнику викладено міжнародні стандарти фінансової звітності для формування інформації про матеріальні і нематеріальні активи, відстрочені податкові активи і зобов'язання, фінансові інструменти, власний капітал, доходи, витрати і грошові потоки суб'єктів господарювання.

Призначено для студентів, аспірантів, викладачів та всіх, хто цікавиться міжнародною практикою обліку й звітності.

ЗМІСТ

| | |
|------------------|---|
| Передмова | 5 |
|------------------|---|

Тема 1. Міжнародні основи подання фінансової звітності

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Концептуальна основа фінансової звітності (<i>Framework, МСБО 37, МСФЗ 13</i>) | 6 |
| 1.2. Загальні вимоги подання фінансової звітності та проміжної фінансової звітності (<i>МСБО 1, МСБО 34</i>) | 24 |
| 1.3. Облікові політики та події після звітного періоду, перше застосування МСФЗ (<i>МСБО 8, МСБО 10, МСФЗ 1</i>) | 34 |
| 1.4. Вплив змін валютних курсів та гіперінфляції (<i>МСБО 21, МСБО 29</i>) | 48 |
| 1.5. Консолідована фінансова звітність (<i>МСБО 27, МСФЗ 10, МСФЗ 3</i>) | 57 |
| <i>Тести для самоконтролю</i> | 72 |

Тема 2. Звіт про фінансовий стан: подання інформації про матеріальні та нематеріальні активи, відстрочені податкові активи і зобов'язання

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.1. Загальні вимоги подання Звіту про фінансовий стан (<i>МСБО 1</i>) | 75 |
| 2.2. Зменшення корисності активів (<i>МСБО 36</i>) | 85 |
| 2.3. Нерухомість, споруди та устаткування (<i>МСБО 16</i>) | 90 |
| 2.4. Інвестиційна нерухомість (<i>МСБО 40</i>) | 94 |
| 2.5. Оренда (<i>МСБО 17</i>) | 100 |
| 2.6. Нематеріальні активи (<i>МСБО 38</i>) | 110 |
| 2.7. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (<i>МСФЗ 6</i>) | 117 |
| 2.8. Запаси (<i>МСБО 2</i>) | 120 |
| 2.9. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність (<i>МСФЗ 5</i>) | 124 |
| 2.10. Відстрочені податкові зобов'язання і відстрочені податкові активи (<i>МСБО 12</i>) | 126 |
| <i>Тести для самоконтролю</i> | 149 |

Тема 3. Звіт про фінансовий стан: подання інформації про фінансові інструменти

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Міжнародна термінологія фінансових інструментів (<i>МСБО 32</i>) | 155 |
| 3.2. Визнання, оцінка і розкриття інформації про інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі (<i>МСБО 28, МСФЗ 12</i>) | 157 |
| 3.3. Визнання, оцінка і розкриття інформації про фінансові інструменти за винятком часток участі у дочірні, асоційовані або спільні підприємства (<i>МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСБО 32</i>) | 165 |
| <i>Тести для самоконтролю</i> | 206 |

Тема 4. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід й Звіт про зміни у власному капіталі

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Загальні вимоги до Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (МСБО 1) | 208 |
| 4.2. Доходи (МСБО 18) | 217 |
| 4.3. Витрати на виплати працівникам (МСБО 19, МСБО 26) | 224 |
| 4.4. Витрати на позики (МСБО 23) | 264 |
| 4.5. Прибуток на акцію (МСБО 33) | 268 |
| 4.6. Звіт про зміни у власному капіталу (МСБО 1) | 278 |
| <i>Тести для самоконтролю</i> | 284 |

Тема 5. Звіт про грошові потоки

| | |
|---------------------------------------------------|-----|
| 5.1. Загальні вимоги до Звіту про грошові потоки | 286 |
| 5.2. Грошові потоки від операційної діяльності | 293 |
| 5.3 . Грошові потоки від інвестиційної діяльності | 297 |
| 5.4 . Грошові потоки від фінансової діяльності | 299 |
| <i>Тести для самоконтролю</i> | 303 |

| | |
|----------------------------|-----|
| Предметний покажчик | 305 |
|----------------------------|-----|

| | |
|-----------------------------------|-----|
| Список використаних джерел | 311 |
|-----------------------------------|-----|

Шановні студенти!

Метою навчального посібника “Міжнародні стандарти фінансової звітності” є формування теоретичних знань і практичних навичок складання фінансової звітності суб’єктів господарювання за міжнародними стандартами.

У результаті вивчення навчального посібника потрібно

знати:

- Концептуальну основу фінансової звітності;
- міжнародні стандарти фінансової звітності;
- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- можливі варіанти подання фінансової звітності підприємств України за міжнародними стандартами;

вміти:

- формувати облікову політику суб’єктів господарювання за міжнародними стандартами;
- подавати необхідну інформацію про матеріальні, нематеріальні, фінансові й податкові активи, власний капітал, зобов’язання, доходи, витрати та грошові потоки суб’єктів господарювання у фінансовій звітності за міжнародними стандартами;
- інтерпретувати окрему і консолідовану фінансову звітність суб’єктів господарювання за міжнародними стандартами.

У навчальному посібнику наведено основні норми міжнародних стандартів фінансової звітності, структуровані у п’ять тем, та зразки фінансових звітів Публічного акціонерного товариства «Націонерна акціонерна компанія «Нафтогаз України» за формами, затвердженими Міністерством фінансів України, та консолідованих фінансових звітів Публічного акціонерного товариства «Націонерна акціонерна компанія «Нафтогаз України» у довільній формі. За браком місця до навчального посібника лише не було включено зразки Приміток до фінансової звітності (які оприлюднені на офіційному сайті ПАТ «НАК «Нафтогаз України»). Наприкінці кожної теми наведено тести для самоконтролю та предметний покажчик наприкінці видання.

Бажаю всім приємного і успішного вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності!

З повагою, Валентина В. Дубовая

ТЕМА 1. МІЖНАРОДНІ ОСНОВИ ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 1.1. Концептуальна основа фінансової звітності (*Framework, МСБО 37, МСФЗ 13*)
- 1.2. Загальні вимоги подання фінансової звітності та проміжної фінансової звітності (*МСБО 1, МСБО 34*)
- 1.3. Облікові політики та події після звітного періоду, перше застосування МСФЗ (*МСБО 8, МСБО 10, МСФЗ 1*)
- 1.4. Вплив змін валютних курсів та гіперінфляції (*МСБО 21, МСБО 29*)
- 1.5. Консолідована фінансова звітність (*МСБО 27, МСФЗ 10, МСФЗ 3*)

Документи, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку:

- Концептуальна основа фінансової звітності
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»
- МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
- МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»
- МСФЗ 8 «Операційні сегменти»
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
- МСБО 10 «Події після звітного періоду»
- МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»
- МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
- МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
- МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»
- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»
- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»

1.1. Концептуальна основа фінансової звітності (*Framework, МСБО 37, МСФЗ 13*)

Мета та статус. Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам.

Сфера застосування. Концептуальна основа охоплює:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Рішення нинішніх та потенційних інвесторів про придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів залежить від прибутку, який вони очікують отримати від інвестиції у ці інструменти, наприклад, дивіденди, сплата основної суми та відсотків або зростання ринкової ціни. Так само і рішення нинішніх та потенційних позикодавців та інших кредиторів про надання або погашення позик та інших форм кредиту залежать від сплати основної суми та відсотків або іншого прибутку, який вони сподіваються отримати. Очікування інвесторів, позикодавців та інших кредиторів стосовно прибутку залежить від їхньої оцінки суми, часу та невизначеності (перспектив) надходжень чистих майбутніх грошових коштів. Тому інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація, яка б допомогла їм оцінити перспективи майбутніх чистих надходжень грошових коштів від суб'єкта господарювання.

Щоб оцінити перспективи майбутніх чистих надходжень грошових коштів суб'єкта господарювання, нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація про ресурси суб'єкта господарювання, вимоги до суб'єкта господарювання, та про те, наскільки ефективним і результативним є управлінський персонал та керівна рада виконали свої обов'язки для використання ресурсів суб'єкта господарювання. Прикладами таких обов'язків є захист ресурсів суб'єкта господарювання від несприятливих впливів економічних чинників, таких як зміни цін та технологічні зміни, а також забезпечення дотримання суб'єктом господарювання відповідних законів, регулювання та контрактних положень.

Інформація про виконання управлінським персоналом своїх обов'язків є також корисною для рішень, що їх приймають нинішні інвестори, позикодавці та інші кредитори, які мають право голосу або іншим чином впливають на дії управлінського персоналу.

Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення стосовно великої частини необхідної їм інформації. Тому вони є першорядними користувачами, на яких спрямовані фінансові звіти загального призначення.

Проте фінансові звіти загального призначення не надають і не можуть надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам. Цим користувачам необхідно брати до уваги доречну інформацію з інших джерел, наприклад, загальні економічні умови та очікування, потенційні події та політичний клімат, а також прогнози галузі та компанії.

Фінансові звіти загального призначення не призначені для того, щоб показати вартість суб'єкта господарювання, що звітує; але вони надають інформацію з метою допомогти нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам оцінити вартість суб'єкта господарювання.

Якісні характеристики корисної фінансової інформації.

Для того, щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, вчасною та зрозумілою.

Основоположні якісні характеристики.

Основоположними якісними характеристиками є *доречність* та *правдиве подання*.

Доречність. Доречна фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, які приймають користувачі. Інформація може спричинити відмінність у рішенні, навіть якщо деякі користувачі вирішують не скористатися цією перевагою або вже знають про неї з інших джерел.

Фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має передбачувальну цінність, підтверджувальну цінність або і те, і те.

Фінансова інформація має передбачувальну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів. Для того, щоб мати передбачувальну цінність, фінансова інформація не обов'язково повинна бути передбаченням або прогнозом. Фінансову інформацію з передбачувальною цінністю користувачі використовують для формування своїх власних передбачень.

Фінансова інформація має підтверджувальну цінність, якщо вона забезпечує реакцію на (підтверджує або змінює) попередні оцінки.

Передбачувальна цінність та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов'язані. Інформація, що має передбачувальну цінність, часто має і підтверджувальну цінність. Наприклад, інформацію про дохід за поточний рік, яку можна використати як основу для передбачення доходів у майбутні роки, можна також зіставляти з передбаченнями доходу за поточний рік, зробленими у минулі роки. Результати таких зіставлень можуть допомогти користувачеві виправити та вдосконалити процеси, що були використані для побудови таких попередніх передбачень.

Суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Тому Рада не може вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації.

Правдиве подання. Фінансові звіти подають економічні явища у словах та числах. Щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища, – вона повинна також правдиво подавати явища, які вона призначена подавати. Щоби бути досконало правдивим поданням, опис повинен мати три характеристики. Він має бути *повним*, *нейтральним* та *вільним від помилок*. Звичайно, досконалість рідко коли досяжна (якщо взагалі

досяжна). Мета Ради полягає у тому, щоб максимізувати ці якості, наскільки це можливо.

Повний опис охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення. Наприклад, повний опис групи активів охоплюватиме щонайменше опис природи активів у групі, числовий опис усіх активів у групі, а також опис того, що подається за допомогою числового опису (наприклад, первісна вартість, скоригована вартість або справедлива вартість). Для деяких статей повний опис може також включати пояснення важливих фактів про якість та природу статей, чинники та обставини, що можуть вплинути на їхню якість та природу, а також процеси, використані для формування числового опису.

Нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. Нейтральний опис не є однобоким, таким, у якому різні компоненти мають різну вагу, у якому одні компоненти необґрунтовано наголошуються, а значимість інших необґрунтовано зменшується, або у якому здійснюються інші маніпуляції з метою збільшити імовірність того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами. Нейтральна інформація не означає, що інформація не має жодної мети або ніяк не впливає на поведінку. Навпаки, доречна фінансова інформація, за визначенням, може спричинити відмінності у рішеннях користувачів.

Правдиве подання не означає точність в усіх аспектах. Вільний від помилок означає, що немає помилок або пропусків в описі явища, в процесі, використані для створення інформації, що подається у звітності, відібрані та застосовані без помилок у цих процесах. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях. Наприклад, не можна визначити, чи є точною чи неточною попередня оцінка неспостережної ціни або вартості. Проте подання такої попередньої оцінки може бути правдивим, якщо ця величина описана чітко і точно як наявна попередня оцінка, пояснено природу та обмеження процесу оцінювання і не зроблено помилок у відборі та застосуванні відповідного процесу формування оцінки.

Результатом самого лише правдивого подання не обов'язково є корисна інформація. Наприклад, суб'єкт господарювання, що звітує, може отримати основні засоби завдяки державному гранту. Очевидно, що звітність про те, що суб'єкт господарювання придбав актив за нульовою вартістю, правдиво подаватиме його вартість, але така інформація, імовірно, буде не дуже корисною. Дещо більш складним прикладом є оцінка суми, на яку слід скоригувати балансову вартість активу, щоб відобразити зменшення корисності вартості цього активу. Така оцінка може бути правдивим поданням, якщо суб'єкт господарювання, що звітує, належним чином застосував належний процес, належно описав оцінку та пояснив будь-які невизначеності, що значно впливають на оцінку. Наприклад, якщо рівень невизначений у такому прикладі значно високий, така оцінка не буде особливо корисною. Іншими словами, доречність активу, який подано правдиво, викликає сумніви. Якщо немає альтернативного подання, яке було б більш правдивим, така оцінка може надати найкращу наявну інформацію.

Основоположні припущення.

Безперервність. Як правило, фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності; за наявності такого наміру або потреби фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися застосований принцип.

Елементи фінансових звітів.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву "елементи фінансових звітів". Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал. Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати. Звіт про зміни у фінансовому стані, як правило, відображає елементи звіту про прибутки та збитки, а також зміни в елементах балансу; відповідно, ця Концептуальна основа не визначає елементів, притаманних винятково цьому звітові.

Подання цих елементів у балансі і звіті про прибутки та збитки пов'язане з процесом більш детальної класифікації. Наприклад, активи й зобов'язання можна класифікувати відповідно до їхньої структури або функції в діяльності суб'єкта господарювання з метою відображення інформації у вигляді, що є найбільш корисним для прийняття економічних рішень користувачами.

Фінансовий стан.

Активи, зобов'язання та власний капітал – це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану. Вони визначаються так:

а) **актив** – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання;

б) **зобов'язання** – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди;

в) **власний капітал** – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання. Потенціал може бути продуктивним, тобто частиною операційної діяльності суб'єкта господарювання. Він може набирати також форми конвертованості у грошові кошти або їх еквіваленти або спроможності зменшувати відтік грошових коштів, наприклад, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати на виробництво.

Результати діяльності.

Прибуток часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток

на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує при складанні своїх фінансових звітів.

Елементи доходу та витрат визначаються так:

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

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

Коригування збереження капіталу.

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

Визнання елементів фінансових звітів.

Визнання є процесом включення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та відповідає критеріям визнання, наведеним у параграфі 83. Визнання передбачає словесний опис статті та грошову суму із включенням цієї суми до підсумків балансу та звіту про прибутки та збитки. Статті, які відповідають критеріям визнання, мають відображатися у балансі та звіті про прибутки та збитки. Невизнання таких статей не може бути виправлене шляхом розкриття застосованих облікових політик або за допомогою приміток чи пояснювального матеріалу.

Стаття, яка відповідає визначенню елемента, має бути визнана, якщо:

а) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;

б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити.*

Визначаючи відповідність статті цим критеріям, а значить і доречність її визнання у фінансових звітах, треба брати до уваги суттєвість, про що йдеться у параграфах 29 та 30. Цей взаємозв'язок між елементами означає, що стаття, яка відповідає визначенню і критеріям визнання для певного елемента, наприклад, активу, автоматично потребує визнання іншого елемента, наприклад, доходу або зобов'язання.

Оцінка елементів фінансових звітів.

Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки.

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

а) **історичну собівартість**. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання.

Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад, податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності;

б) **поточну собівартість**. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого спмого або еквівалентного активу на поточний момент.

Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент;

в) **вартість реалізації (погашення)**. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.

Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності;

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

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

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

Концепції капіталу і збереження капіталу. Концепції капіталу.

Фінансова концепція капіталу прийнята більшістю суб'єктів господарювання при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капіталу, такого як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання.

Згідно з **фізичною концепцією капіталу**, такого як виробнича потужність, капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, основаної, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції.

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

Концепції капіталу спричиняють такі концепції збереження капіталу:

а) **збереження фінансового капіталу**. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Збереження фінансового капіталу може вимірюватися або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності;

б) **збереження фізичного капіталу**. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду.

Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу визначить певну облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів. Різні облікові моделі демонструють різні ступені доречності та достовірності, і, як і в інших галузях, управлінський персонал має прагнути збалансованості між доречністю та достовірністю. Ця Концептуальна основа застосовується для ряду облікових моделей і містить керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю. Нині КМСБО не має наміру визначити певну модель, за винятком особливих обставин для суб'єктів господарювання, що складають звітність у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою. Проте цей намір переглядатиметься у світлі світових подій.

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

Мета. Метою цього Стандарту є забезпечення застосування належних критеріїв визнання і методів оцінки, що застосовуються до забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, а також розкриття інформації у примітках, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, стоки і суму.

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання до обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:

а) які є результатом контрактів, що підлягають виконанню, крім випадків, коли контракт є обтяжливим;

в) на які поширюється сфера застосування іншого Стандарту.

Цей Стандарт не застосовується до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зобов'язання – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Подія, що обов'язує – подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

Юридичне зобов'язання – зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов);
- б) законодавства, або
- в) іншої дії закону.

Конструктивне зобов'язання – зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли:

а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретно поточною заявою;

б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

Умовне зобов'язання це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

- i) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або
- ii) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

Обтяжливий контракт – контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Реструктуризація – програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює:

- а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або
- б) спосіб здійснення цієї діяльності.

Визнання

Забезпечення.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

- а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;
- б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання;
- в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Існуюче зобов'язання. Інколи не ясно, чи є існуюче зобов'язання. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє існуюче зобов'язання, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, є скоріше можливим, аніж неможливим те, що існуюче зобов'язання є на кінець звітного періоду.

Умовні зобов'язання.

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.

Інформація про умовне зобов'язання розкривається відповідно до вимог параграфа 86, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірно є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очіувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Умовні активи.

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи.

Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.

Оцінка

Найкраща оцінка. Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.

Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання, – це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би

для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітного періоду. Проте наближена оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.

Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках, і висновками незалежних експертів. Взяті до уваги свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, отримане внаслідок подій після звітного періоду.

Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінюване забезпечення поширюється на велику кількість статей, зобов'язання оцінюється зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. Назва цього статистичного методу оцінки – **"очікувана вартість"**. Отже, забезпечення відрізнятиметься залежно від того, наприклад, чи сягає ймовірність втрати цієї суми 60 або 90 відсотків. У випадках, коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Приклад

Суб'єкт господарювання продає товари з гарантією, за якою покупцям відшкодовується вартість ремонту будь-яких виробничих дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 1 мільйону. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 4 мільйонам. Минулий досвід і майбутні очікування суб'єкта господарювання свідчать, що протягом наступного року 75 відсотків проданих товарів не матимуть ніяких дефектів, 20 відсотків проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5 відсотків проданих товарів матимуть значні дефекти. Відповідно до параграфа 24, суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття коштів за гарантійними зобов'язаннями в цілому.

Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:

$$(75 \% \text{ від нуля}) + (20\% \text{ від } 1 \text{ млн.}) + (5 \% \text{ від } 4 \text{ млн.}) = 400000$$

Якщо оцінюють окреме зобов'язання, один найімовірніший результат може бути найкращою оцінкою зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку суб'єкт господарювання розглядає інші можливі результати. У випадках, коли інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити серйозний дефект на великому заводі, який воно збудувало для замовника, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб.

Забезпечення оцінюється до сплати податків, оскільки податкові наслідки забезпечення та його змін розглядаються згідно з МСБО 12 "Податки на прибуток".

Ризики та невизначеності. Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.

Ризик визначає непостійність результату. Коригування на ступінь ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім не розглядається навмисно як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.

Теперішня вартість. У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

Внаслідок вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, є більш обтяжливими, ніж забезпечення з пізнішим терміном вибуття такої самої суми грошових коштів. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим.

Ставка (або ставки) дисконтування мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка (або ставки) дисконтування не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Майбутні події. Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.

Очікуване вибуття активів. Оцінюючи забезпечення, не слід враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів.

Оцінюючи забезпечення, не враховують прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо очікуване вибуття тісно пов'язане з подією, яка спричиняє забезпечення. Навпаки, суб'єкт господарювання визнає прибутки від очікуваного вибуття активів тоді, коли це визначає Стандарт, який розглядає відповідні активи.

Компенсації. Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуються іншою стороною, компенсацію слід визнавати тоді і тільки тоді, коли існує цілковита впевненість, що компенсація буде отримана, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання. Компенсацію слід розглядати як окремий актив. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.

У звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.

Зміни в забезпеченнях. Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід сторнувати.

Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на позики.

Використання забезпечень. Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.

Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згорання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.

Застосування правил визнання та оцінки

Майбутні операційні збитки. Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.

Обтяжливі контракти. Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, існуюче зобов'язання за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.

Багато контрактів (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання) можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання не існує. Інші контракти визначають як права, так і обов'язки кожної із сторін, що укладає контракт. Якщо події роблять такий контракт обтяжливим, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту й виникає зобов'язання, яке визнається. Сфера застосування Стандарту не поширюється на контракти, що підлягають виконанню і не є обтяжливими.

Реструктуризація.

Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкт господарювання:

а) має докладний затверджений план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:

i) діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
 ii) основні місця здійснення діяльності, які він зачіпає;
 iii) місце знаходження, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за відмову від їхніх послуг;

iv) видатки, які будуть здійснені; та

v) терміни впровадження плану; та

б) викликав обґрунтоване очікування у тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.

При продажу господарської одиниці зобов'язання не виникає, якщо суб'єкт господарювання не має зобов'язання щодо продажу, тобто не існує угоди про продаж, що має обов'язкову силу.

Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими є видатки, що одночасно:

- а) обов'язково спричинені реструктуризацією; та
- б) не пов'язані з видами діяльності суб'єкта господарювання, що продовжуються.

Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на:

- а) перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати;
- б) маркетинг; або
- в) інвестиції в нові системи і мережі збуту.

Ці видатки пов'язані з майбутнім веденням бізнесу і не являють собою зобов'язання щодо реструктуризації на кінець звітного періоду. Такі видатки визнають так, ніби вони виникли незалежно від реструктуризації.

Розкриття інформації

Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:

- а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
- б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Порівняльна інформація не вимагається.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:

- а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;
- б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у параграфі 48;
- в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.

Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:

- а) наближену оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 36-52;
- б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та
- в) можливість будь-якої компенсації.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»

Мета. Цей МСФЗ:

- а) визначає *справедливу вартість*;
- б) містить в одному МСФЗ концептуальну основу оцінювання справедливої вартості; та
- в) вимагає розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості.

Сфера застосування. Цей МСФЗ застосовується, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє складати оцінки справедливої вартості або розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості (та такі оцінки, як справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж, на основі справедливої вартості або розкриття інформації про такі оцінки), за винятком зазначеного в параграфах 6 та 7.

Таблиця 1.1

Визначення термінів у МСФЗ 13

| Термін | Визначення |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Справедлива вартість (fair value) | Ціна, яка була б отримана за продаж актива чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. |
| Основний ринок (principal market) | Ринок з найбільшим обсягом та рівнем активності для даного актива чи зобов'язання. |
| Активний ринок (active market) | Ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з достатньою частотою та у достатньому обсязі, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі. |
| Витратний підхід (cost approach) | Метод оцінювання, що відображає суму, яка була б потрібна у даний момент часу, щоб замінити експлуатаційну потужність актива (яку часто називають поточною вартістю заміщення). |
| Дохідний підхід (income approach) | Методи оцінки вартості, які перетворюють майбутні суми (наприклад, грошові потоки або дохід та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка справедливої вартості визначається, виходячи з вартості, на яку вказують очікування нинішнього ринку щодо таких майбутніх сум. |
| Ринковий підхід (market approach) | Метод оцінки вартості, що використовує ціни та іншу доречну інформацію, яка генерується ринковими операціями з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань, такою, наприклад, як бізнес. |
| Ціна входження (entry price) | Ціна, сплачена за придбання актива або за взяття зобов'язання в операції обміну. |
| Ціна виходу (exit price) | Ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання. |
| Очікуваний грошовий потік (expected cash flow) | Зважене з урахуванням імовірності середнє (тобто середнє значення розподілу) можливих майбутніх грошових потоків. |
| .Найвигідніше та найкраще використання (highest and best use) | Використання нефінансового актива учасниками ринку, яке максимізувало б вартість актива або групи активів та зобов'язань (наприклад, бізнесу), у якій цей актив використовувався б. |

Справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які є відкритою.

Для інших активів та зобов'язань може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою. Проте мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова – визначити ціну, за якою відбувалася б *звичайна операція* продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, *вихідну ціну* на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання).

Визначення справедливої вартості. Цей МСФЗ визначає справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Актив або зобов'язання. Оцінка справедливої вартості – це оцінка конкретного актива або зобов'язання. Тому, оцінюючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання має брати до уваги ті характеристики актива або зобов'язання, які учасники ринку взяли б до уваги, визначаючи ціну актива або зобов'язання на дату оцінки. До таких характеристик належать, наприклад, такі:

- а) стан та місце розташування актива; та
- б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання актива.

Вплив на оцінку, що виникає внаслідок певної характеристики, буде різним залежно від того, як така характеристика була би врахована учасниками ринку.

Активом або зобов'язанням, оціненим за справедливою вартістю, може бути або:

- а) окремий актив або зобов'язання (наприклад, фінансовий інструмент або нефінансовий актив); або
- б) група активів, група зобов'язань або група активів та зобов'язань (наприклад, одиниця, яка генерує грошові кошти, або бізнес).

Те, чи є актив або зобов'язання окремим активом чи зобов'язанням, групою активів, групою зобов'язань чи групою активів та зобов'язань для цілей визнання або розкриття інформації, залежить від його *одиниці обліку*. Одиниця обліку для актива чи зобов'язання визначається відповідно до МСФЗ, який вимагає або дозволяє оцінку справедливої вартості, за винятком передбаченого у цьому МСФЗ.

Операція. Оцінка справедливої вартості припускає, що актив або зобов'язання обмінюється між учасниками ринку у звичайній операції продажу актива або передачі зобов'язання на дату оцінки за поточних ринкових умов.

Оцінка справедливої вартості припускає, що операція продажу актива або передачі зобов'язання відбувається або

- а) на *основному ринку* для цього актива або зобов'язання; або
- б) за відсутності основного ринку – на *найсприятливішому ринку* для цього актива або зобов'язання.

Учасники ринку. Суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість актива або зобов'язання, користуючись припущеннями, якими користувалися б учасники ринку, складаючи ціну актива або зобов'язання, та припускаючи, що учасники ринку діють у своїх економічних інтересах.

Ціна. Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на основному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання.

Ціну на основному (або найсприятливішому) ринку, використану для оцінки справедливої вартості актива або зобов'язання, не слід коригувати з урахуванням витрат на операцію. Витрати на операцію обліковують відповідно до інших МСФЗ. Витрати на операцію не є характеристикою актива чи зобов'язання; радше, вони є характерними для операції та будуть різними залежно від того, як суб'єкт господарювання здійснює операцію з активом чи зобов'язанням.

Витрати на операцію не включають транспортні витрати. Якщо місце розташування є характеристикою актива (наприклад, у випадку, якщо це товар), ціну на основному (або найсприятливішому) ринку коригують з урахуванням витрат, якщо вони є, які були б понесені для транспортування актива з його поточного місця розташування до ринку.

Застосування до нефінансових активів

Найвигідніше та найкраще використання нефінансових активів. Оцінка справедливої вартості нефінансового актива враховує здатність учасника ринку генерувати економічні вигоди шляхом *найвигіднішого та найкращого* використання актива або шляхом продажу його іншому учасникові ринку, який використовуватиме цей актив найвигідніше та найкраще.

Застосування до зобов'язань та власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Оцінка справедливої вартості передбачає, що фінансове або нефінансове зобов'язання або власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, частки участі у власному капіталі, випущені як компенсація при об'єднанні бізнесу) передається учасникові ринку на дату оцінки. Передача зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання передбачає таке:

а) Зобов'язання лишатиметься непогашеним і сторона-учасник ринку, якій буде здійснено передачу, повинна буде виконати це зобов'язання. Зобов'язання не буде погашене з контрагентом або іншим чином на дату оцінки.

б) Власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання лишатиметься непогашеним, і сторона, якій він передається, – учасник ринку – перебере на себе права та обов'язки, пов'язані з інструментом. Інструмент не буде скасований або іншим чином погашений на дату оцінки.

Зобов'язання та інструменти капіталу, утримувані іншими сторонами як активи

Якщо ціни котирування для передачі ідентичного або подібного зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання немає, а ідентичний об'єкт утримує інша сторона як актив, то суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість зобов'язання або інструменту МСФЗ 13 капіталу з позиції учасника ринку, який утримує ідентичний об'єкт як актив на дату оцінювання.

В таких випадках суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість зобов'язання або інструменту капіталу таким чином:

а) за допомогою ціни котирування на *активному ринку* на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив, якщо така ціна є;

б) якщо такої ціни немає, – за допомогою інших відкритих вхідних даних, таких як ціна котирування на ринку, який не є активним, на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив;

в) якщо відкритих цін в а) та б) немає, – за допомогою іншого методу оцінювання, такої як:

(i) *дохідний підхід* (наприклад, метод теперішньої вартості, який враховує майбутні грошові потоки, які учасник ринку очікував би отримувати від утримання зобов'язання або інструменту капіталу як актива; див. параграфи Б10 та Б11);

(ii) *ринковий підхід* (наприклад, користуючись цінами котирування на подібні зобов'язання або інструменти капіталу, утримувані іншими сторонами як активи; див. параграфи Б5–Б7).

Методи оцінки вартості. Суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, які відповідають обставинам та для яких є достатньо даних, щоб оцінити справедливу вартість, максимізуючи використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізуючи використання закритих вхідних даних.

Мета застосування методу оцінки вартості – визначити ціну, за якою відбулася б звичайна операція продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. Три широко застосовувані методи оцінки вартості такі: *ринковий підхід*, *витратний підхід* та *дохідний підхід*. Основні аспекти цих підходів стисло викладені в параграфах Б5–Б11. Для оцінки справедливої вартості суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, що відповідають одному або кільком зазначеним підходам.

В деяких випадках годитиметься один метод оцінки вартості (наприклад, при оцінюванні актива або зобов'язання з використанням цін котирування на активному ринку для ідентичних активів або зобов'язань). В інших випадках годитимуться декілька методів (наприклад, це може бути у випадку, коли оцінюється одиниця, що генерує грошові кошти). Якщо для оцінки справедливої вартості застосовують кілька методів оцінки, то результати (тобто, відповідні показники справедливої вартості) слід оцінювати, враховуючи прийнятність діапазону значень, на які вказують такі результати. Оцінка справедливої вартості – це точка в діапазоні, яка найкраще представляє справедливу вартість за даних обставин.

Якщо ціна операції – це справедлива вартість при первісному визнанні, а для оцінки справедливої вартості у наступних періодах застосовуватимуть методу оцінки вартості, у якій використовуються закриті вхідні дані, то метод оцінки слід калібрувати так, щоб при первісному визнанні результат методу оцінки дорівнював ціні операції. Калібрування забезпечує відображення методом оцінки вартості поточних ринкових умов, і це допомагає суб'єктові господарювання визначити, чи необхідне коригування методу оцінки вартості

(наприклад, може бути характеристика актива чи зобов'язання, яку метод оцінки вартості не враховує). Після первісного визнання, оцінюючи справедливу вартість за допомогою методу оцінки вартості або методів, які використовують закриті дані, суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб такі методи оцінки вартості відображали дані, які спостерігаються на ринку (наприклад, ціну на подібний актив або зобов'язання) на дату оцінки.

Методи оцінки вартості, що використовуються для оцінки справедливої вартості, слід застосовувати послідовно. Проте зміна в методі оцінки або у способі його застосування (наприклад, зміна вагових коефіцієнтів при застосуванні кількох методів оцінки або зміна коригування, що застосовується до методу оцінки вартості) є доречною, якщо наслідком такої зміни є оцінка, яка так само або краще представляє справедливу вартість за даних обставин. Це може бути, наприклад, у випадку настання будь-якої з таких подій:

- а) сформувались нові ринки;
- б) стає доступною нова інформація;
- в) інформація, що використовувалась раніше, тепер недоступна;
- г) методи оцінки вартості вдосконалились; або
- г) змінилися ринкові умови.

Методи оцінки вартості, що застосовуються для оцінки справедливої вартості, мають максимізувати використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізувати використання закритих вхідних даних

Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка допомагає користувачам його фінансової звітності оцінити обидва такі показники:

- а) для активів та зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю на періодичній або неперіодичній основі у звіті про фінансовий стан після первісного визнання, – методи оцінки вартості та вхідні дані, використані для складання таких оцінок;
- б) для періодичних оцінок справедливої вартості з використанням важливих закритих вхідних даних (3-го рівня) – вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід за період.

1.2. Загальні вимоги подання фінансової звітності (МСБО 1. МСБО 34)

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Мета. Цей стандарт визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей Стандарт при підготовці та поданні фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Власники – це ті, хто утримують інструменти, класифіковані як власний капітал.

Загальний сукупний дохід це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти "прибутку або збитку" та "іншого сукупного прибутку".

Інший сукупний дохід містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Коригування перекласифікації – це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному прибутку у поточному чи попередньому періодах.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення КТМФЗ;
- г) Тлумачення ПКТ.

Неможливий – застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її після всіх відповідних зусиль зробити це.

Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

Примітки містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах.

Суттєвий – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи у сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, може бути визначальним чинником.

Фінансова звітність загального призначення ("фінансова звітність") – це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами.

Призначення фінансової звітності

Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки;
- г) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників;
- д) грошові потоки.

Ця інформація, разом з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та вірогідність.

Повний комплект фінансової звітності.

Повний комплект фінансової звітності включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про грошові потоки за період;
- г) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються у цьому Стандарті.

Суб'єкт господарювання подає з однаковою значимістю всі фінансові звіти повного комплекту фінансової звітності.

Достовірне подання та відповідність МСФЗ. Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у *Концептуальній основі*.^{*} Передбачається, що в результаті застосування МСФЗ з розкриттям додаткової інформації (за потреби) буде досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності.

Суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у примітках. Суб'єкт господарювання не повинен характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ.

Суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.

Винятково рідко, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі МСФЗ може настільки вводити в оману, що цесуперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у *Концептуальній основі*, суб'єкт господарювання повинен відхилитися від такої вимоги так, як це описано у параграфі 20, якщо відповідна регуляторна концептуальна основа вимагає (або іншим чином не забороняє) таке відхилення.

Якщо суб'єкт господарювання відхиляється від вимоги МСФЗ відповідно до параграфу 19, він повинен розкривати таку інформацію:

а) той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансова звітність справедливо подає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;

б) той факт, що він дотримувався всіх застосовуваних МСФЗ, окрім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання;

в) назву МСФЗ, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, у тому числі підхід, якого вимагав би цей МСФЗ, причину, через яку такий підхід був би настільки оманливий за цих обставин, що суперечив би меті фінансової звітності, зазначеній у *Концептуальній основі*, та прийнятий підхід;

г) за кожний поданий період – фінансовий вплив відхилення на кожну статтю у фінансовій звітності, яку слід було б подати відповідно до вимоги.

Якщо суб'єкт господарювання відхилився від вимоги МСФЗ в попередньому періоді і таке відхилення впливає на суми, визнані у фінансовій звітності за поточний період, то він має розкрити інформацію, зазначену в параграфі 20 в) та г).

Винятково рідко, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у *Концептуальній основі*, але прийнятна регуляторна концептуальна основа забороняє відхилення від вимоги, суб'єктові господарювання слід, наскільки можливо, зменшити виявлені оманливі аспекти дотримання відповідності, розкриваючи таку інформацію:

а) назву такого МСФЗ, характер відхилення та причину, через яку управлінський персонал дійшов висновку, що дотримання відповідності такій вимозі є настільки оманливим (за цих обставин), що суперечило б меті фінансової звітності, зазначеній у *Концептуальній основі*;

б) за кожний поданий період – коригування кожної статті у фінансовій звітності, які, за висновком управлінського персоналу, були б необхідні для досягнення достовірного подання.

Принцип нарахування в бухгалтерському обліку. Суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування.

Суттєвість та об'єднання у групи. Суб'єкт господарювання подає окремо кожний суттєвий клас подібних статей. Суб'єкт господарювання подає окремо статті відмінного характеру або функції, крім випадків, коли вони є несуттєвими.

Згортання. Суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ.

Частота звітності. Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб'єкт господарювання розкриває, крім періоду, який охоплюється фінансовою звітністю:

- а) причини використання довшого чи коротшого періоду;
- б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.

Порівняльна інформація. Крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду. Суб'єкт господарювання повинен включати порівняльну інформацію також в описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду.

Коли суб'єкт господарювання змінює подання або класифікацію статей у своїй фінансовій звітності, то суб'єкт господарювання повинен пере класифікувати порівняльні суми, окрім випадків, коли перекласифікація є неможливою. Якщо суб'єкт господарювання перекласифікує порівняльні суми, то він розкриває таку інформацію:

- а) характер перекласифікації;
- б) суму кожної перекласифікованої статті або класу статей;
- б) причину перекласифікації.

Коли неможливо перекласифікувати порівняльні суми, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) причину, по якій не проведена перекласифікація сум;
- б) характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були перекласифіковані.

Послідовність подання. Суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:

- а) не є очевидним (внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансової звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8;

б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні.

Ідентифікація фінансової звітності. Суб'єкт господарювання чітко ідентифікує фінансову звітність та відокремлює її від іншої інформації в тому самому опублікованому документі.

МСФЗ застосовуються виключно до фінансової звітності, і не обов'язково до іншої інформації, яка подається в річному звіті, документах, що подаються до регуляторних органів або в іншому документі. Тому важливо, щоб користувачі могли відрізнити інформацію, складену при застосуванні МСФЗ, від іншої інформації, яка може бути корисною для користувачів, але не є предметом цих вимог.

Суб'єкт господарювання чітко ідентифікує кожний фінансовий звіт і примітки. Крім того, суб'єкт господарювання наводить у чіткому викладі вказану далі інформацію і повторює її, якщо це потрібно для належного розуміння поданої інформації:

а) назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду;

б) ця фінансова звітність стосується одного суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання;

в) дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;

г) валюту подання, як визначає МСБО 21;

г) рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності.

МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»

Мета. Метою цього Стандарту є визначення мінімального змісту проміжного фінансового звіту та визначення принципів для визнання та оцінки в повній або стислій фінансовій звітності за проміжний період. Своєчасна та достовірна проміжна фінансова звітність підвищує спроможність інвесторів, кредиторів та інших користувачів розуміти здатність підприємства генерувати прибутки та грошові потоки, а також оцінювати його фінансовий стан та ліквідність.

Сфера застосування. Цей Стандарт не визначає, яким суб'єктам господарювання слід публікувати проміжні фінансові звіти, з якою періодичністю чи в який термін після закінчення проміжного періоду. Проте органи державної влади, органи, які регулюють обіг цінних паперів, фондові біржі та органи, які займаються питаннями бухгалтерського обліку, часто вимагають, щоб суб'єкти господарювання, чії боргові цінні папери або власні акції продаються та купуються на відкритому ринку, публікували проміжні фінансові звіти. Цей Стандарт застосовується, якщо від суб'єкта господарювання вимагають (або він обирає) публікувати проміжний фінансовий звіт відповідно до МСФЗ.

Проміжний період – період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Проміжна фінансова звітність – фінансова звітність, що складається або з повного комплексу фінансової звітності (визначеного в МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутому у 2007 р.)), або з комплексу стислої фінансової звітності (визначеної у цьому Стандарті) за проміжний період.

Мінімальні компоненти проміжного фінансового звіту. Проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:

- а) стислий звіт про фінансовий стан;
- б) стислий звіт або стислі звіти про прибуток або збиток та інший сукупний дохід;
- в) стислий звіт про зміни у власному капіталі;
- г) стислий звіт про рух грошових коштів; та
- г) деякі пояснювальні примітки.

Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в параграфі 10А МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), то він подає проміжну стислу інформацію з цього звіту.

Форма і зміст проміжної фінансової звітності. Якщо суб'єкт господарювання публікує повний комплект фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, форма та зміст цієї звітності мають відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплексу фінансової звітності.

Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислої фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, ця стисла звітність має містити, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибірково окремі пояснювальні примітки, як того вимагає цей Стандарт. Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них ця стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману.

У звіті, в якому подаються компоненти прибутку або збитку за проміжний період, суб'єкту господарювання слід подавати базисний та розбавлений показники прибутку на акцію за цей період, якщо суб'єкт господарювання діє у межах сфери застосування МСБО 33 "*Прибуток на акцію*"².

Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в параграфі 10А МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), то він подає показники базисного та розбавленого прибутку на акцію в цьому звіті.

Суттєві події та операції. Суб'єкт господарювання має включати до свого проміжного фінансового звіту пояснення подій та операцій, які є суттєвими для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності суб'єкта господарювання після закінчення періоду останньої річної звітності. Інформація, що розкривається у зв'язку з такими подіями та операціями, має поновлювати відповідну інформацію, подану в останньому річному фінансовому звіті.

Користувач проміжного фінансового звіту суб'єкта господарювання матиме доступ до останнього річного фінансового звіту цього суб'єкта господарювання. Тому необов'язково, щоб примітки до проміжного фінансового звіту містили відносно несуттєве оновлення інформації, наведеної у примітках до останнього річного фінансового звіту.

Далі наведено перелік подій та операцій, для яких вимагатиметься розкриття інформації, якщо вони є важливими. Цей перелік не є вичерпним:

- а) списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;
- б) визнання збитку від зменшення корисності фінансових активів, основних засобів, нематеріальних активів або інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;
- в) сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;
- г) придбання та вибуття об'єктів основних засобів;
- г) загальні зобов'язання придбати основні засоби;
- д) виплати, пов'язані із судовими справами;
- е) виправлення помилок попередніх періодів;
- є) зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи визнаються такі активи або зобов'язання за справедливою вартістю чи за амортизованою собівартістю;
- ж) будь-яке невиконання зобов'язань за кредитними угодами або будь-яке порушення умов кредитної угоди, що їх не було виправлено на дату закінчення звітного періоду або до неї;
- з) операції з пов'язаними сторонами;
- и) перенесення між рівнями ієрархії справедливої вартості, які використовувались при оцінюванні справедливої вартості фінансових інструментів;
- і) зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів, та
- ї) зміни в умовних зобов'язаннях або умовних активах.

Розкриття іншої інформації.

Окрім розкриття інформації про важливі події та операції відповідно до параграфів 15–15В, суб'єкт господарювання включає зазначену далі інформацію у примітки до своєї проміжної фінансової звітності, якщо вона не розкрита в інших частинах проміжного фінансового звіту. Цю інформацію наводять, як правило, наростаючим підсумком за період з початку фінансового року до звітної дати.

- а) зазначення того, що у проміжній фінансовій звітності дотримувалися тих самих облікових політик і методів обчислення, як і в останній річній фінансовій звітності, а в разі зміни цих політик або методів – опис характеру та впливу цих змін;
- б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
- в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом;
- г) характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або змін в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років;
- г) випуски, викупи та погашення боргових і пайових цінних паперів;

д) сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунку на акцію) окремо за звичайними та іншими акціями;

е) наступні дані щодо сегментів (розкриття даних щодо сегментів в проміжних фінансових звітах суб'єкта господарювання потрібне тільки тоді, коли МСФЗ 8 "Операційні сегменти" вимагає від суб'єкта господарювання розкривати дані щодо сегментів в своїй річній фінансовій звітності):

(i) доходи від зовнішніх клієнтів, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, який приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення;

(ii) міжсегментні доходи, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, що приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення;

(iii) оцінка прибутку або збитку сегмента;

(iv) оцінку сукупних активів та зобов'язань для окремого звітного сегменту, якщо ці суми регулярно надаються вищому керівникові з операційних питань та якщо сталася суттєва зміна порівняно з сумою, розкритою в останній річній фінансовій звітності такого звітного сегмента;

(v) опис різниць в основі сегментації чи в базисі оцінки прибутку або збитку сегмента в порівнянні з попередньою річною фінансовою звітністю;

(vi) узгодження загальної суми оцінок прибутку або збитку звітних сегментів з прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат (доходів) за податками та від припиненої діяльності. Однак, якщо суб'єкт господарювання розподіляє на звітні сегменти такі статті як витрати (доходи) за податками, суб'єкт господарювання може узгоджувати загальну суму оцінок прибутку або збитку сегментів із прибутком або збитком після врахування цих статей. Суттєві різниці, виявлені в результаті узгодження, повинні бути визначені та наведені окремо в цьому узгодженні;

є) події після проміжного періоду і не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;

ж) вплив змін у структурі суб'єкта господарювання за проміжний період, зокрема об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами, та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація чи припинення діяльності. У разі об'єднання бізнесу суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, подання якої вимагає МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу";

з) для фінансових інструментів – розкриття інформації про справедливую вартість, що вимагається параграфами 91–93є), 94–96, 98 та 99 МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" та параграфами 25, 26 та 28–30 МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації";

и) для суб'єктів господарювання, які стають або припиняють бути інвестиційними суб'єктами господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", розкриття інформації, вказаної в параграфі 9Б МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання".

Розкриття інформації щодо відповідності МСФЗ.

Якщо проміжний фінансовий звіт суб'єкта господарювання відповідає цьому Стандарту, слід розкривати інформацію про цей факт. Проміжний фінансовий звіт не слід характеризувати як такий, що відповідає МСФЗ, якщо він не відповідає всім вимогам МСФЗ.

Періоди, за які слід подавати проміжну фінансову звітність. Проміжні звіти мають включати проміжну фінансову звітність (стислу або повну) за такі періоди:

а) звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець попереднього фінансового року;

б) звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за порівнювальні проміжні періоди (поточний і наростаючим підсумком від початку року до дати звітності) попереднього фінансового року. Як дозволено МСБО 1 (зміненим у 2011 р.), проміжний звіт може подавати за кожний період звіт або звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід;

в) звіт, який відображає зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року;

г) звіт про рух грошових коштів наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності, разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року.

Суттєвість. Вирішуючи, яким чином визнавати, оцінювати, класифікувати чи розкривати статтю з метою проміжної фінансової звітності, суттєвість слід визначати щодо фінансових даних за проміжний період. Оцінюючи суттєвість, треба визнати, що визначення даних за проміжний період може базуватися на попередніх оцінках більш значною мірою, ніж визначення річних фінансових даних.

Розкриття інформації в річній фінансовій звітності. Якщо попередня оцінка суми, відображеної у звітності за проміжний період, суттєво змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт щодо цього останнього проміжного періоду не публікується, тоді характер і суму такої зміни попередньої оцінки слід розкривати в примітках до річної фінансової звітності за цей фінансовий рік.

Облікові політики, аналогічні річним. Суб'єктові господарювання слід застосовувати у своїй проміжній фінансовій звітності ті самі облікові політики, які він застосовує в річній фінансовій звітності, за винятком змін в облікових політиках, які відбулися після дати останньої річної фінансової звітності і які мають відобразитися в подальшій річній фінансовій звітності. Проте частота звітності суб'єкта господарювання (річна, піврічна або квартальна) не повинна впливати на визначення річних результатів його діяльності. Щоб досягти цієї мети, визначення результатів для проміжної звітності слід робити на основі даних за період з початку року до звітної дати.

Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично. Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично протягом фінансового року, не слід визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє на проміжну дату, якщо таке

дострокове визнання або відстрочення не буде відповідним на кінець фінансового року суб'єкта господарювання.

Витрати, понесені нерівномірно протягом фінансового року. Витрати, які суб'єкт господарювання несе нерівномірно протягом фінансового року, слід визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє для проміжної звітності, якщо і тільки якщо також можна визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє цей тип витрат на кінець фінансового року.

ПЕРЕРАХУНОК ПРОМІЖНИХ ПЕРІОДІВ, ВІДОБРАЖЕНИХ У ПОПЕРЕДНІХ ЗВІТАХ. Зміну облікових політик, за винятком змін, для яких умови переходу до нових порядків обліку встановлені яким-небудь новим стандартом, слід відображати таким чином:

а) шляхом перерахунку фінансової звітності за попередні проміжні періоди поточного фінансового року та за порівнювальні проміжні періоди за будь-який з попередніх фінансових років, які підлягатимуть перерахунку в річній фінансовій звітності згідно з МСБО 8, або

б) в разі коли практично неможливе визначення наростаючим підсумком на початок фінансового року впливу застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, коригування фінансових звітів за попередні проміжні періоди поточного фінансового року і зіставні проміжні періоди попередніх фінансових років для впровадження нової облікової політики проводяться перспективно з найбільш ранньою з практично можливих дат.

1.3. Облікові політики та події після звітного періоду (МСБО 8, МСБО 10, МСФЗ 1)

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

Мета. Метою цього Стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт призначений для покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

Вимоги до розкриття інформації про облікові політики, за винятком інформації про зміни в облікових політиках, надані в МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду.

Зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення КТМФЗ; та
- г) Тлумачення ПКТ.1

Неможливий – застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її навіть після всіх відповідних зусиль зробити це. Щодо конкретного попереднього періоду неможливо застосувати зміну в обліковій політиці ретроспективно або зробити ретроспективне перерахування для виправлення помилки, якщо:

а) вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахування не можна визначати;

б) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає припущень про те, яким був намір управлінського персоналу в той період, або

в) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає значних оцінок сум і неможливо об'єктивно відокремити від іншої інформації ту інформацію про такі оцінки, яка:

і) надає свідчення обставин, що існували на дату (дати), на які ці суми потрібно визнати, оцінити або розкрити; та

ii) була наявною, коли фінансову звітність за той попередній період затвердили до випуску.

Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Перспективне застосування – перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є:

а) застосуванням нової облікової політики до операцій, окрім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; та

б) визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Помилки попередніх періодів – пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;

б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, помилками, допущеними внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів, а також унаслідок шахрайства.

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Ретроспективне перерахування – виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

Суттєвий – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей.

Обрання та застосування облікових політик. Якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ.

Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

- а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та
- б) достовірною, в тому значенні, що фінансова звітність:
 - i) подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - ii) відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
 - iii) є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
 - iv) є об'єктивними;
 - v) є повними в усіх суттєвих аспектах.

При формуванні судження, згадуваного в параграфі 10, управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:

- а) вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі.

Під формуванні судження, згадуваного в параграфі 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів, іншу професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики, тією мірою, якою вони не суперечать джерелам у параграфі 11.

Послідовність облікових політик. Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати

прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Зміни в облікових політиках. Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:

а) вимагається МСФЗ, або

б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Перше застосування політики для переоцінки активів відповідно до МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи” є зміною облікової політики, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, а не відповідно до цього Стандарту.

Застосування зміни в облікових політиках

а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком першого застосування МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду (якщо вони є в такому МСФЗ); та

б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування МСФЗ, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно.

Ретроспективне застосування

Відповідно до параграфу 23, якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно (згідно з параграфом 19 а) або б)), то суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Обмеження ретроспективного застосування

Якщо ретроспективне застосування вимагається параграфом 19 а) або б), зміну в обліковій політиці застосовують ретроспективно, за винятком тих випадків, коли неможливо визначити вплив на конкретний період або кумулятивний вплив зміни.

Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути поточним періодом; суб'єкт господарювання має робити також і

відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, за той період.

Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати.

Розкриття інформації

Якщо перше застосування МСФЗ впливає на поточний період (чи на будь-який попередній період) або матиме такий вплив (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) назву МСФЗ;
- б) той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- в) характер зміни в обліковій політиці;
- г) опис положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- г) положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди (якщо це прийнятно);
- д) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - ii) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 "Прибуток на акцію" застосовується до суб'єкта господарювання;
- е) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому (наскільки це можливо); та
- є) якщо ретроспективне застосування, що його вимагає параграф 19 а) або б), неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період або матиме вплив на цей період (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування) або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) характер зміни в обліковій політиці;
- б) причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;
- в) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - ii) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до суб'єкта господарювання;

г) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо); та

г) якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

Якщо суб'єкт господарювання не застосовував новий МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

а) цей факт;

б) відому інформацію (або інформацію, що її можна обґрунтовано оцінити), яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ на фінансову звітність суб'єкта господарювання в період першого застосування.

Зміни в облікових оцінках. Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки:

а) безнадійних боргів;

б) старіння запасів;

в) справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;

г) строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них;

г) гарантійних зобов'язань.

Застосування обґрунтованої попередньої оцінки є важливою частиною складання фінансової звітності і не підриває їхньої достовірності.

Вплив зміни облікової оцінки (крім зміни, до якої застосовується параграф 37) визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:

а) у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;

б) у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна.

Розкриття інформації.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо попередньо оцінити такий вплив.

Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його попередньої оцінки, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

Помилки. Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансової звітності до випуску. Проте суттєві помилки іноді не виявляють, доки не настане подальший період, і такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період (див. параграфи 42-47).

Відповідно до параграфа 43, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

- а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або
- б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

Обмеження ретроспективного застосування. Помилку попереднього періоду виправляють шляхом ретроспективного перерахування, за винятком випадків, коли неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки.

Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, то суб'єкт господарювання перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).

Якщо неможливо визначити кумулятивний вплив (на початку поточного періоду) помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найпершої можливої дати.

Розкриття інформації про помилки попереднього періоду.

Застосовуючи параграф 42, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) характер помилки попереднього періоду;
- б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) статті фінансових звітів, на яку вона впливає;
 - ii) базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;

в) суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів;

г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Структура.

У примітках слід:

а) подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, застосовані відповідно до параграфів 117–124;

б) розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності;

в) надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Суб'єкт господарювання, наскільки це можливо, повинен подавати примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохіді прибутки та збитки, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках.

Розкриття інформації про облікові політики.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати у стислому викладі суттєвих облікових політик:

а) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності;

б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

У викладі суттєвих облікових політик або в інших примітках суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про судження (окремо від тих, що пов'язані з попередніми оцінками), що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності.

Джерела невизначеності оцінки.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про зроблені ним припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, які становлять значний ризик спричинити суттєве коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про:

а) їхній характер;

б) їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.

Капітал.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка надає користувачам його фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно управління капіталом.

Розкриття іншої інформації.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати у примітках:

а) суму дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як виплата власникам протягом періоду, та відповідну суму на акцію;

б) суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію, якщо її не розкрито в іншій інформації, опублікованій з фінансовою звітністю:

а) місце розташування та юридичну форму суб'єкта господарювання, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основне місце ведення господарської діяльності, якщо воно не збігається з місцем зареєстрованого офісу);

б) опис характеру операцій суб'єкта господарювання та його основної діяльності;

в) назву материнського підприємства та фактичного кінцевого материнського підприємства групи; та

г) якщо це суб'єкт господарювання з обмеженим строком існування, інформацію стосовно тривалості його існування.

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»

Мета. Мета цього МСФЗ – забезпечити, щоб *перша фінансова звітність* суб'єкта господарювання, *складена за МСФЗ*, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка:

а) є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;

б) забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за *Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ)*; та

в) витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:

а) у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ; та

б) у кожному проміжному фінансовому звіті (якщо такий звіт складається), який він подає згідно з МСБО 34 “*Проміжна фінансова звітність*” за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ.

Облікові політики. Суб'єкт господарювання має використовувати такі самі облікові політики для підготовки звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду та щодо усіх періодів, відображених у його першій фінансовій звітності за МСФЗ. Якщо в параграфах 13-19 та Додатках Б–Г не визначено інше, ці облікові політики мають відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець його *першого* звітного періоду за МСФЗ.

Попередні оцінки. Попередні оцінки суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ повинні узгоджуватися з попередніми оцінками, зробленими на цю саму дату за попередніми ЗПБО (після коригувань для відображення будь-якої різниці в облікових політиках), якщо немає об'єктивного свідчення, що ці попередні оцінки були помилкові.

Таблиця 1.2

Визначення термінів у МСФЗ 1

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs) | Початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ. |
| Доцільна собівартість (deemed cost) | Сума, яку використовують як заміник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості. |
| Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position) | Звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ. |
| Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRSs)) | Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) КТМФЗ та г) ПКТ(а). |
| Перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period) | Найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ. |
| Перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements) | Перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ. |
| Попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) (previous GAAP) | Основа обліку, яку суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ. |
| Справедлива вартість (fair value) | Ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13). |
| Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ (first-time adopter) | Суб'єкт господарювання, який уперше подає свою фінансову звітність за МСФЗ. |

МСБО 10 «Події після звітного періоду»

Мета. Мета цього Стандарту – визначити:

а) коли суб'єктові господарювання слід коригувати фінансову звітність стосовно подій після звітного періоду; та

б) яку інформацію суб'єктові господарювання слід розкривати про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про події після звітного періоду.

Стандарт також вимагає, щоб суб'єкт господарювання не складав фінансової звітності на основі припущення безперервності, якщо події після звітного періоду свідчать про неприйнятність припущення безперервності.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати для обліку подій після звітного періоду, а також для розкриття інформації про них.

Події після звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Можна визначити два типи подій:

а) події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (*події, які вимагають коригування після звітного періоду*); та

б) події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (*події, які не вимагають коригування після звітного періоду*).

Процес, пов'язаний із затвердженням фінансової звітності до випуску, може змінюватися залежно від структури управління, законодавчих вимог, а також від процедур, що їх дотримуються, складаючи й остаточно завершуючи фінансові звіти.

В деяких випадках від суб'єкта господарювання вимагають подавати фінансову звітність його акціонерам для ухвалення після того, як фінансова звітність уже випущена. У таких випадках фінансова звітність затверджуються до випуску на дату випуску, а не на дату ухвалення фінансової звітності акціонерами.

Приклад

Управлінський персонал суб'єкта господарювання завершує попередні фінансову звітність за рік до 31 грудня 20X1 р. 28 лютого 20X2 р. 18 березня 20X2 р. Рада директорів розглядає фінансову звітність та затверджує її до випуску. Суб'єкт господарювання оприлюднює прибуток та іншу вибірккову фінансову інформацію 19 березня 20X2 р. Фінансова звітність стає доступною для акціонерів та інших осіб 1 квітня 20X2 р. Акціонери затверджують фінансову звітність на річних зборах 15 травня 20X2 р., а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регулівному органі 17 травня 20X2 р.

Фінансову звітність затверджено до випуску 18 березня 20X2 р. (дата затвердження Радою до випуску).

В деяких випадках від управлінського персоналу суб'єкта господарювання вимагають подавати фінансову звітність спостережній раді (яка складається виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції) для ухвалення. В таких випадках фінансова звітність затверджуються до випуску тоді, коли управлінський персонал затверджує її до подання спостережній раді.

Приклад

18 березня 20X2 р. управлінський персонал суб'єкта господарювання затверджує фінансову звітність для подання спостережній раді. Спостережна рада складається виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції і може складатися з представників працівників та інших запрошених осіб. Спостережна рада затверджує фінансову звітність 26 березня 20X2 р. Фінансова звітність стає доступною для акціонерів та інших осіб 1 квітня 20X2 р. Акціонери затверджують фінансову звітність на своїх річних зборах 15 травня 20X2 р., а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регулювальному органі 17 травня 20X2 р.

Фінансову звітність затверджено до випуску 18 березня 20X2 р. (дата затвердження управлінським персоналом для подання спостережній раді).

Події після звітного періоду – це всі події до дати затвердження фінансової звітності до випуску, навіть якщо ці події відбуваються після оприлюднення прибутку чи іншої вибіркової фінансової інформації.

Визнання та оцінка. Події, які вимагають коригування після звітного періоду. Суб'єктові господарювання слід коригувати суми, визнані в його фінансовій звітності, для відображення подій, які вимагають коригування після звітного періоду.

Далі наведено приклади подій, які вимагають коригування після звітного періоду, коли суб'єктові господарювання слід коригувати суми, визнані у фінансовій звітності, або визнавати раніше не визнані статті:

а) рішення після звітного періоду в судовій справі, яке підтверджує, що суб'єкт господарювання мав теперішню заборгованість на кінець звітного періоду. Суб'єкт господарювання коригує будь-яке попередньо визнане забезпечення, пов'язане з цією судовою справою, відповідно до МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” або визнає нове забезпечення. Суб'єкт господарювання не обмежується розкриттям інформації про умовне зобов'язання, тому що рішення надає додаткове свідчення, яке розглядатиметься згідно з параграфом 16 МСБО 37.

б) отримання інформації після звітного періоду, яка свідчить, що корисність активу зменшилася на кінець звітного періоду або що суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коригувати; наприклад:

і) банкрутство замовника, яке сталося після звітного періоду, підтверджує, як правило, що збиток за торговельною дебіторською заборгованістю вже існував на кінець звітного періоду і що суб'єктові господарювання слід коригувати балансову вартість торговельної дебіторської заборгованості;

ii) продаж запасів після звітного періоду може свідчити про їхню чисту вартість реалізації на кінець звітного періоду;

в) визначення після звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;

г) визначення після звітного періоду суми прибутку за програмою участі в прибутках компанії або визначення виплат бонусів, якщо суб'єкт господарювання мав теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на

кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (див. МСБО 19 “*Виплати працівникам*”);

г) викриття шахрайства або помилок, яке свідчить, що фінансова звітність була неправильною.

Події, які не вимагають коригування після звітного періоду. Суб’єктові господарювання не слід коригувати суми, визнані в його фінансовій звітності для відображення подій, які не вимагають коригування після звітного періоду.

Прикладом події, яка не вимагає коригування після звітного періоду, є зниження вартості інвестицій з кінця звітного періоду до дати, коли фінансову звітність затверджують до випуску. Зниження справедливої вартості, як правило, не пов’язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, але відображає обставини, які виникли у подальшому. Отже, суб’єкт господарювання не коригує суми, визнані в його фінансовій звітності щодо інвестицій. Подібно до цього, суб’єкт господарювання не оновлює суми інвестицій, інформація про які розкрита на кінець звітного періоду, хоча йому може бути потрібним подати розкриття додаткової інформації згідно з параграфом 21.

Дивіденди. Якщо суб’єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів капіталу (як визначено в МСБО 32 “*Фінансові інструменти: подання*”) після звітного періоду, суб’єкт господарювання не визнає такі дивіденди як зобов’язання на кінець звітного періоду.

Якщо дивіденди оголошують після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, дивіденди не визнаються як зобов’язання на кінець звітного періоду, тому що на той час не існує жодних зобов’язань. Інформацію про такі дивіденди розкривають у примітках відповідно до МСБО 1 “*Подання фінансової звітності*”.

Безперервність. Суб’єктові господарювання не слід складати свою фінансову звітність на основі припущення безперервності, якщо управлінський персонал визначає після звітного періоду, що він має намір ліквідувати суб’єкт господарювання чи припинити операції або не має ніякої реалістичної альтернативи цьому.

Погіршення результатів діяльності та фінансового стану після звітного періоду може свідчити про потребу розглянути, чи є ще прийнятним припущення про безперервність. Якщо припущення про безперервність більше не є прийнятним, вплив цього настільки значний, що Стандарт вимагає фундаментальної зміни основи обліку, а не коригування сум, визнаних у межах первісної основи обліку.

Розкриття інформації

Дата затвердження до випуску. Суб’єктові господарювання слід розкривати інформацію про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження. Якщо власники суб’єкта господарювання або інші особи мають повноваження вносити зміни до фінансової звітності після випуску, суб’єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.

Для користувачів важливо знати, коли фінансову звітність затверджено до випуску, оскільки фінансова звітність не відображає події після цієї дати.

Оновлення розкриття інформації про умови на кінець звітного періоду. Якщо суб'єкт господарювання після звітного періоду отримує інформацію про умови, які існували на кінець звітного періоду, йому слід оновити розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами, з урахуванням нової інформації.

Події, які не вимагають коригування після звітного періоду. Якщо події, які не вимагають коригування після звітного періоду, є суттєвими, нерозкриття інформації може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Відповідно, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не вимагають коригування після звітного періоду:

а) характер подій; та

б) попередня оцінка їх фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива.

Далі наведено приклади подій, які не вимагають коригування після звітного періоду і які, як правило, приводять до розкриття інформації:

а) значне об'єднання бізнесу після звітного періоду (МСФО 3 “Об'єднання бізнесу” вимагає розкриття конкретної інформації в кожному такому випадку) або вибуття значного дочірнього підприємства;

б) оголошення плану про припинення діяльності;

в) істотні придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;

г) знищення великого виробничого підприємства внаслідок пожежі після звітного періоду;

г) оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження (див. МСБО 37);

д) значні операції зі звичайними акціями та операції з потенційними звичайними акціями після звітного періоду (МСБО 33 “Прибуток на акцію” вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію з описом таких операцій, за винятком капіталізації або бонусної емісії акцій, чи подрібнення акцій або зворотного подрібнення акцій, що їх потрібно коригувати згідно з МСБО 33);

е) надзвичайно великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;

є) зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання (див. МСБО 12 “Податки на прибуток”);

ж) прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій; та з) початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.

1.4. Вплив змін валютних курсів та гіперінфляції (МСБО 21, МСБО 29)

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»

Мета. Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті.

Мета цього Стандарту – встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання.

Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати:

а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

Валюта подання – це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

Група – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або філією суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Курс при закритті – це курс “спот” на кінець звітного періоду.

Курс “спот” – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Монетарні статті – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”).

Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Монетарні статті. Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Приклади охоплюють:

пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами;

забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами, та дивіденди грошовими коштами, які визнаються як зобов'язання.

Аналогічно, контракт на отримання (або надання) змінної кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання або змінної суми активів, у якому справедлива вартість, що має бути отримана (чи надана), дорівнює фіксованій кількості або кількості одиниць валюти, яку можна визначити, є монетарною статтею.

І навпаки, основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами є:

суми, сплачені авансом за товари та послуги (наприклад, попередньо сплачена орендна плата);

гудвіл;

нематеріальні активи; запаси; основні засоби та забезпечення, розрахунки за якими здійснюються шляхом надання немонетарного активу.

Звітність у функціональній валюті про операції в іноземній валюті

Первісне визнання. *Операція в іноземній валюті* – це операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:

а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;

б) позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті, або

в) іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.

Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс "спот" між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.

Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.

Звітність на кінець наступних звітних періодів.

На кінець кожного звітного періоду:

а) монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті;

б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;

в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату оцінки справедливої вартості.

Визнання курсових різниць. Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають, за винятком наведеного в параграфі 32.

Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в іншому сукупному прибутку, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо в іншому сукупному прибутку. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в прибутку або збитку, то будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в прибутку або збитку.

Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю (див. параграф 15), визнаватимуться у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно). У фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій згідно з параграфом 48.

Зміна функціональної валюти. Якщо відбувається зміна функціональної валюти суб'єкта господарювання, то він повинен використовувати процедури переведення, застосовні до нової функціональної валюти, перспективно з дати зміни.

Використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта

Переведення у валюту подання. Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;

б) дохід та витрати в кожному звіті, у якому подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід (тобто включаючи порівняльні дані), переводяться за валютними курсами на дати операцій;

в) усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку.

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) усі суми (тобто активи, зобов'язання, статті власного капіталу, дохід і витрати, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату останнього звіту про фінансовий стан, за винятком того, що

б) коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік (тобто нескориговані на подальші зміни в рівні цін або подальші зміни валютних курсів).

Якщо функціональна валюта суб'єкта господарювання є валютою країни з гіперінфляційною економікою, суб'єкт господарювання повинен перерахувати свою фінансову звітність згідно з МСБО 29 до того, як буде застосовано метод переведення, наведений у параграфі 42, за винятком порівняльних сум, що переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною (див. параграф 42 б)). Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання більше не перераховує своєї фінансової звітності згідно з МСБО 29, він використовує суми, перераховані до рівня цін на дату, коли суб'єкт господарювання припинив перераховувати свою фінансову звітність, як історичну собівартість для переведення у валюту подання.

Переведення закордонної господарської одиниці. Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування балансової вартості активів і зобов'язань до справедливої вартості, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, розглядаються як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, їх відображають у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводять за курсом при закритті відповідно до параграфів 39 і 42.

МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати до фінансової звітності, зокрема до консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою.

У країні з гіперінфляційною економікою звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в національній валюті без перерахунку, є некорисною. Купівельна спроможність грошей втрачається настільки швидко, що порівняння сум, отриманих від операцій та інших подій, що мали місце в різні проміжки часу, навіть у той самий звітний період, уводить в оману.

Цей Стандарт не встановлює абсолютного рівня, на якому вважається, що виникає гіперінфляція. Необхідність перераховувати фінансові звіти згідно з цим Стандартом є питанням судження. Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають таке (але не обмежуються таким):

а) основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;

б) основна маса населення розглядає грошові суми не в національній грошовій одиниці, а у відносно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитися в цій валюті;

в) продаж та придбання на умовах відстрочки платежу здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду відстрочки платежу, навіть якщо цей строк є коротким;

г) відсоткові ставки, заробітна плата та ціни індексуються згідно індексу цін;

г) кумулятивний рівень інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень.

Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, які звітують у валюті тієї самої країни з гіперінфляційною економікою, застосовували цей Стандарт, починаючи з тієї самої дати. Проте цей Стандарт застосовують до фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання визначив існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.

Перерахунок фінансової звітності. Ціни змінюються з часом у результаті дії різних специфічних або загальних політичних, економічних та соціальних факторів. Специфічні фактори (наприклад, зміни попиту та пропозиції або зміни технології) можуть спричинити те, що окремі ціни значно підвищуються або знижуються незалежно одна від одної. Крім того, загальні чинники можуть привести до змін загального рівня цін, а отже, і загальної купівельної спроможності грошей.

Суб'єкти господарювання, які складають фінансову звітність на основі історичної собівартості, не враховують змін загального рівня цін або зростання конкретних цін на утримувані суб'єктом господарювання активи чи зобов'язання. Винятком є ті активи або зобов'язання, які суб'єкт господарювання оцінює за справедливою вартістю відповідно до вимог або ж за власним вибором. Наприклад, переоцінку основних засобів **можна** здійснювати до справедливої вартості, а оцінку біологічних активів згідно вимог **слід**, як правило, робити за справедливою вартістю. Проте деякі суб'єкти господарювання подають основні фінансову звітність, що базується на поточній собівартості, яка відображає вплив змін конкретних цін на утримувані активи.

В умовах гіперінфляції фінансова звітність, незалежно від того, чи базується вона на підході за історичною чи поточною собівартістю, корисна лише тоді, коли вона виражена в одиниці виміру, яка діє наприкінці звітного періоду. Отже, цей Стандарт застосовується до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Не дозволяється подавати інформацію, необхідну згідно з цим Стандартом, у вигляді додатка до неперерахованої фінансової звітності. Окрім того, не рекомендується окреме подання фінансової звітності до її перерахування.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу – за історичною чи поточною собівартістю – має бути виражена в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду. Відповідні дані для попереднього періоду, що вимагаються згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутого у 2007 році), а також будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також має бути викладена в одиниці виміру, яка діє наприкінці звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті

подання застосовують параграфи 42 б) та 43 МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

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

Для перерахунків фінансової звітності відповідно до цього Стандарту треба застосовувати певні процедури, а також судження. Послідовне застосування цих процедур та суджень від одного звітного періоду до іншого звітного періоду має важливіше значення, ніж абсолютна точність остаточних сум, включених до перерахованої фінансової звітності.

Фінансова звітність за історичною собівартістю

Звіт про фінансовий стан.

Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.

Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру на кінець звітного періоду. Монетарні статті – це утримувані суб’єктом господарювання гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.

Активи і зобов’язання, що індексуються відповідно до змін цін (наприклад, індексовані облігації або позики) коригуються згідно з цим індексом з метою визначення суми, не сплаченої за станом на кінець звітного періоду. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.

Усі інші активи і зобов’язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітного періоду, такі як чиста вартість реалізації та справедлива вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов’язання перераховуються.

Більшість немонетарних статей відображаються за їхньою собівартістю або собівартістю за вирахуванням амортизації; таким чином, вони виражені в сумах, що діють на дату їх придбання. Перерахована собівартість кожної статті або її собівартість за вирахуванням амортизації визначається шляхом застосування змін загального індексу цін до її історичної собівартості і накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до кінця звітного періоду. Наприклад, основні засоби, запаси сировини і товарів, гудвіл, патенти, торгові марки та подібні активи перераховуються з дати їх придбання. Запаси частково готової та готової продукції перераховуються з дати понесення витрат на придбання та переробку.

Детальних записів дат придбання об’єктів основних засобів може не бути або їх не можна оцінити. За таких окремих обставин у перший період застосування цього Стандарту може бути необхідним провести незалежну професійну оцінку вартості об’єктів як бази для подальшого перерахування.

Може не бути загального індексу цін за ті періоди, за які, згідно з цим Стандартом, треба перерахувати основні засоби. За таких обставин можна скористатися оцінкою на основі, наприклад, змін курсу обміну функціональної валюти на відносно стабільну іноземну валюту.

Деякі немонетарні статті (наприклад, основні засоби), дата переоцінки яких відбулася раніше, відображаються за сумами, дійсними на дати, відмінні від дат їх придбання або дат підготовки звіту про фінансовий стан. В таких випадках балансова вартість перераховується з дати переоцінки.

Перерахована вартість немонетарної статті зменшується, згідно з відповідними МСФЗ, якщо вона перевищує суму очікуваного відшкодування. Наприклад, перераховані суми основних засобів, гудвілу, патентів і торгових марок зменшується до суми очікуваного відшкодування; а перераховані суми запасів зменшуються до чистої вартості реалізації.

Об'єкт інвестування, облік якого здійснюється за методом участі в капіталі, може складати звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Звіт про фінансовий стан і Звіт про сукупний прибуток такого об'єкта інвестування перераховуються відповідно до цього Стандарту для обчислення частки інвестора в його чистих активах і в прибутках або збитках. Якщо перерахована фінансова звітність такого об'єкта інвестування виражена в іноземній валюті, її переводять за курсом станом на кінець звітного періоду.

Вплив інфляції, як правило, враховується при визначенні витрат на позики. Недоречним є і перерахування капітальних витрат, що фінансуються за рахунок позик, і одночасна капіталізація тієї частини витрат на позики, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат на позики визнається як витрати того періоду, в якому вони були понесені.

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

На початку першого періоду застосування цього Стандарту складові частини власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку та будь-якої дооцінки) перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином. Будь-яка дооцінка, що виникла в попередні звітні періоди, виключається. Перерахований нерозподілений прибуток обчислюється як балансуєча сума з усіх інших сум у перерахованому Звіті про фінансовий стан.

Наприкінці першого періоду і в подальші періоди всі складники власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітного періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни у власному капіталі протягом певного періоду розкриваються відповідно до МСБО 1.

Звіт про сукупний дохід.

Згідно з цим Стандартом, необхідно, щоб усі статті у звіті про сукупний дохід були виражені в одиниці виміру, яка діє в кінці звітного періоду. Тому всі суми треба перерахувати з використанням загального індексу цін, починаючи з дат, коли окремі суми доходів або витрат були первісно відображені у фінансовій звітності.

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції. У період інфляції суб'єкт господарювання, який утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт

господарювання, який має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність в тому випадку, якщо активи та зобов'язання не підлягають індексації відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей звіту про прибутки та збитки, та коригування активів і зобов'язань, що підлягають індексації відповідно до договірних умов. Прибуток або збиток можна оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до прибутку або збитку. Коригування активів і зобов'язань, що підлягають індексації відповідно до договірних умов щодо зміни цін, здійснене згідно з параграфом 13, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті звіту про прибутки та збитки (такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій у звіті про сукупний прибуток.

Фінансова звітність за поточною собівартістю

Звіт про фінансовий стан.

Статті, виражені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інші статті в звіті про фінансовий стан перераховуються відповідно до параграфів 11-25.

Звіт про сукупний дохід.

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

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції. Облік прибутків або збитків від чистої монетарної позиції обліковується відповідно до параграфів 27 та 28.

Податки. Перерахування фінансової звітності відповідно до цього Стандарту може призвести до різниць між балансовою вартістю окремих активів та зобов'язань, відображеною у звіті про фінансовий стан, та їхніми податковими базами. Ці різниці відображаються в обліку відповідно до МСБО 12 "Податки на прибуток".

Звіт про рух грошових коштів.

Цей Стандарт вимагає, щоб усі статті звіту про рух грошових коштів були виражені в одиниці виміру, яка діє в кінці звітного періоду.

Порівнювана інформація. Відповідні дані для попереднього звітного періоду, незалежно від того, чи базувалися вони на підході за історичною собівартістю, чи за поточною собівартістю, перераховуються із застосуванням загального індексу цін так, щоб порівнювана фінансова звітність була подана в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інформація, яка розкривається про більш ранні періоди, також виражається в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовуються параграфи 42 б) і 43 МСБО 21.

Консолідована фінансова звітність. Материнське підприємство, яке звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, може мати дочірні підприємства, які також складають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Фінансову звітність будь-якого такого дочірнього підприємства необхідно перерахувати із застосуванням загального індексу цін країни, у валюті якої воно складає звітність, до включення в консолідована фінансова звітність, яку випускає материнське підприємство. Якщо таке дочірнє підприємство є зарубіжним, то його перерахована фінансова звітність переводяться за курсом станом на кінець звітного періоду. Фінансова звітність дочірніх підприємств, які не звітують у валюті країни з гіперінфляційною економікою, розглядається відповідно до МСБО 21.

Якщо консолідується фінансова звітність з різними звітними датами, то всі статті (як монетарні, так і немонетарні) необхідно перерахувати в одиницю виміру, яка діє на дату консолідованої фінансової звітності.

Вибір та використання загального індексу цін. Перерахунок фінансової звітності згідно з цим Стандартом вимагає використання загального індексу цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, що складають звітність у валюті однієї країни, використовували той самий індекс.

Постгіперінфляційна економіка. Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансову звітність відповідно до вимог цього Стандарту, йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду, як базу для балансової вартості у подальшій фінансовій звітності.

Розкриття інформації. Слід розкривати таку інформацію:

а) факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду;

б) чи базується фінансова звітність на історичній чи на поточній собівартості; та

в) щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на звітну дату і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.

Розкриття інформації, якої вимагає цей Стандарт, необхідне для пояснення основи, на якій розглядається вплив інфляції у фінансовій звітності. Розкриття інформації призначене також для надання іншої інформації, потрібної для розуміння цієї основи та остаточних сум.

1.5. Консолідована фінансова звітність (МСБО 27. МСФЗ 10, МСФЗ 3)

МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, яка контролюється материнським підприємством.

Цей Стандарт не поширюється на методи обліку об'єднання бізнесу та їхній вплив на консолідацію, у тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об'єднання бізнесу (див. МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”).

Цей Стандарт також слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність.

Група – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.

Контроль – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Материнське підприємство – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

Окрема фінансова звітність – звітність, що подається материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

Неконтрольована частка – власний капітал у дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства.

Подання консолідованої фінансової звітності. Материнське підприємство, яке не підпадає під визначення, наведене в параграфі 10, повинно подавати консолідовану фінансову звітність, у якій воно консолідує свої інвестиції у дочірні підприємства відповідно до вимог цього Стандарту.

Материнське підприємство не зобов'язане подавати консолідовану фінансову звітність, виключно якщо:

а) це материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній або в частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники (у тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані й не мають заперечень щодо того, що таке материнське підприємство не подає консолідованої фінансової звітності;

б) боргові інструменти або інструменти власного капіталу материнського підприємства не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи

зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

в) материнське підприємство не подавало раніше і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регулювального органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;

г) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство зазначеного материнського підприємства, складає для оприлюднення консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Сфера застосування консолідованої фінансової звітності. Консолідована фінансова звітність має охоплювати всі дочірні підприємства материнського підприємства*.

Процедури консолідації. Внутрішньогрупові сальдо, операції, дохід і витрати слід повністю виключити.

Фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, слід складати на одну й ту саму дату. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, дочірнє підприємство з метою консолідації складає додаткову фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність материнського підприємства, за винятком випадків, коли це неможливо.

Якщо відповідно до параграфу 22, фінансову звітність дочірнього підприємства, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, було складено на іншу звітну дату, ніж фінансову звітність материнського підприємства, необхідно внести коригування для відображення суттєвих операцій або інших подій, що відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності материнського підприємства. У будь-якому випадку різниця між датами завершення звітного періоду дочірнього підприємства та материнського підприємства не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів та різниця між датами закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.

Консолідовану фінансову звітність слід складати із застосуванням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Неконтрольовані частки слід відображати в консолідованому звіті про фінансовий стан в складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського підприємства.

Зміни частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, які не призводять до втрати контролю, обліковуються як операції з власним капіталом (тобто операції з власниками в їх якості власників).

Втрата контролю. Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, воно:

а) припиняє визнання активів (включаючи будь-який гудвіл) та зобов'язань дочірнього підприємства за їх балансовою вартістю на дату втрати контролю;

б) припиняє визнання балансової вартості будь-яких неконтрольованих часток у колишньому дочірньому підприємстві на дату втрати контролю (включаючи будь-які компоненти іншого сукупного прибутку, що відносяться до них);

в) визнає:

і) справедливу вартість отриманої компенсації (якщо є) від операції, події або обставин, що призвели до втрати контролю;

ii) якщо операція, яка призвела до втрати контролю, пов'язана з розподілом акцій власникам дочірнього підприємства в їх якості власників, вказаний розподіл;

г) визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, за її справедливою вартістю на дату втрати контролю;

г) перекласифікує суми, ідентифіковані в параграфі 35, у прибуток або збиток або переводить їх безпосередньо до нерозподіленого прибутку, якщо це вимагається відповідно з іншими МСФЗ; та

в) визнає будь-яку остаточну різницю як прибуток або збиток у складі прибутку чи збитку, що належить материнському підприємству.

Після втрати контролю будь-які інвестиції, збережені в колишньому дочірньому підприємстві, та будь-які суми, що належать до сплати або отримання від колишнього дочірнього підприємства, обліковуються згідно з іншими МСФЗ з дати втрати контролю.

Облік інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства в окремій фінансовій звітності. Коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, він обліковує інвестиції у дочірні, спільно контрольовані і в асоційовані підприємства або:

а) за собівартістю, або

б) відповідно до МСФЗ 9.

Суб'єкт господарювання має застосовувати однаковий метод обліку до кожної категорії інвестицій. Інвестиції, які обліковуються за собівартістю, мають обліковуватись відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», якщо вони класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу). За таких обставин облік інвестицій, відповідно до МСФЗ 9, не змінюється.

Суб'єкт господарювання визнає дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контрольованого або асоційованого підприємства в складі прибутку чи збитку у своїй окремій фінансовій звітності, коли встановлено його право отримати дивіденд.

Розкриття інформації

41. У консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

а) характер відносин між материнським підприємством та дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє, прямо чи опосередковано, понад половиною голосів в дочірньому підприємстві;

б) причини, внаслідок яких володіння (пряме чи опосередковане через дочірні підприємства) понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

в) кінець звітного періоду фінансової звітності дочірнього підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується для складання консолідованої фінансової звітності, та дата (або охоплений у звітах період) відрізняється від дати та періоду фінансової звітності материнського підприємства, а також причини, через які використовується інша дата (або період);

г) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, тих, що є наслідком угод про позики або нормативних вимог) щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

г) перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю над власним капіталом, що належить власникам материнського підприємства;

д) якщо втрачається контроль над дочірнім підприємством, материнське підприємство розкриває інформацію про прибуток або збиток (якщо є), визнаний відповідно до параграфу 34, та:

i) частину цього прибутку чи збитку, що відноситься до визнання будь-якої інвестиції, збереженої у колишньому дочірньому підприємстві за її справедливою вартістю на дату втрати контролю; та

ii) статтю (статті) у звіті про сукупні доходи, в якій (яких) визнається прибуток або збиток (якщо він не розкривається окремо в звіті про сукупні доходи).

42. Якщо окрема фінансова звітність складається для материнського підприємства, яке, згідно з параграфом 10, вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, то у цій окремій фінансовій звітності слід розкривати:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та країну реєстрації або розташування суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого була складена для оприлюднення відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності; адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;

б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства із зазначенням їх назви, країни реєстрації або розташування, частки власності та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності; та

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

43. Якщо материнське підприємство (інше, ніж материнське підприємство, визначене в параграфі 42), контролюючий учасник з часткою у спільно контрольованому суб'єкті господарювання або інвестор асоційованого підприємства складає окрему фінансову звітність, у ній слід розкривати:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини їх складання, якщо це не вимагається законодавством;

б) перелік суттєвих інвестицій в дочірні, спільно контролювані та асоційовані підприємства із зазначенням їх назви, країни реєстрації або розташування, частки власності та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності; та

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б), і має вказати фінансову звітність, яка була складена відповідно до параграфу 9 цього Стандарту, МСБО 28 та МСБО 31, які на них поширюються.

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»

Мета. Мета цього МСФЗ – встановити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання.

Досягнення мети. Для досягнення мети, викладеної у параграфі 1, цей МСФЗ:

а) вимагає від суб'єкта господарювання (*материнського підприємства*), який контролює одного або декількох інших суб'єктів господарювання (*дочірні підприємства*), подавати консолідовану фінансову звітність;

б) визначає принципи *контролю* та запроваджує контроль як основу для консолідації;

в) встановлює, як застосовувати принцип контролю щоб виявити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування;

г) встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності; та

г) визначає інвестиційний суб'єкт господарювання та встановлює виняток для консолідації окремих дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання.

У цьому МСФЗ не йдеться про облікові вимоги до об'єднань бізнесу та їх впливу на консолідацію, в тому числі гудвіл, що виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу").

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, складає консолідовану фінансову звітність. Цей МСФЗ застосовується до всіх суб'єктів господарювання, за винятком таких:

а) материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає усім таким умовам:

(i) воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього;

(ii) його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);

(iii) воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок; та

(iv) його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ.

б) програм виплат по завершенні трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 "Виплати працівникам";

в) інвестиційному суб'єктові господарювання не обов'язково подавати консолідовану фінансову звітність, якщо від нього вимагається, відповідно до параграфу 31 цього МСФЗ, оцінювати всі свої дочірні підприємства за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

Таблиця 1.3

Визначення термінів у МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»

| | |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) | Фінансова звітність групи , у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання. |
| Контроль об'єкта інвестування (control of an investee) | Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. |
| Особа, яка приймає рішення (decision maker) | Суб'єкт господарювання, наділений правами приймати рішення, який є або принципалом, або агентом інших сторін. |
| Група (group) | Материнське підприємство та його дочірні підприємства. |
| Інвестиційний суб'єкт господарювання (investment entity) | Суб'єкт господарювання, який: а) отримує кошти від одного або кількох інвесторів з метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями; б) зобов'язується перед своїм інвестором (інвесторами), що мета його бізнесу полягає у тому, щоб інвестувати виключно для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або обох видів доходу; та в) вимірює та оцінює результативність практично всіх його інвестицій на основі справедливої вартості. |
| Неконтрольована частка участі (non-controlling interest) | Власний капітал дочірнього підприємства , що не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства |
| Материнське підприємство (parent) | Суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання. |
| Владні повноваження (power) | Існуючі права, що надають здатність наразі керувати значущими видами діяльності . |
| Права захисту інтересів інвесторів (protective rights) | Права, покликані захищати інтерес сторони, яка має такі права, не надаючи такій стороні владних повноважень щодо суб'єкта господарювання, якого стосуються такі права. |
| Значущі види діяльності (relevant activities) | Для цілей цього МСФЗ, значущі види діяльності – це діяльність об'єкта інвестування, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування. |
| Права відсторонення (removal rights) | Права позбавити особу, яка приймає рішення, її повноважень стосовно прийняття рішень. |
| Дочірнє підприємство (subsidiary) | Суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання. |

Контроль. Інвестор, незалежно від характеру його участі у суб'єкті господарювання (об'єкті інвестування), визначає, чи є він материнським підприємством шляхом оцінки, чи контролює він об'єкт інвестування.

Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними

ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування.

Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли інвестор має все перелічене далі:

- а) владні повноваження щодо об'єкта інвестування (див. параграфи 10–14);
- б) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування (див. параграфи 15 та 16); та
- в) здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора (див. параграфи 17 та 18).

Облікові вимоги. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.

Визначення того, чи є суб'єкт господарювання інвестиційним суб'єктом господарювання. Материнське підприємство має визначити, чи є воно інвестиційним суб'єктом господарювання. Інвестиційний суб'єкт господарювання – це суб'єкт господарювання, який:

- а) отримує кошти від одного або кількох інвесторів з метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями;
- б) зобов'язується перед своїм інвестором (інвесторами), що мета його бізнесу полягає у тому, щоб інвестувати виключно для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або обох видів доходу; та
- в) вимірює та оцінює результативність практично всіх його інвестицій на основі справедливої вартості.

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»

Мета. Мета цього МСФЗ – підвищити доречність, достовірність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати. Для досягнення цього цей МСФЗ встановлює принципи та вимоги стосовно того, як покупець:

- а) визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання;
- б) визнає та оцінює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки; і
- в) визначає, яку інформацію слід розкривати, щоби користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат об'єднання бізнесу.

Сфера застосування. Цей МСФЗ застосовується до операції або іншої події, що відповідає визначенню об'єднання бізнесу. Цей МСФЗ не застосовується до:

- а) створення спільного підприємства;
- б) придбання активу чи групи активів, які не утворюють *бізнес*. У таких випадках покупець ідентифікує та визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, що відповідають визначенню та критеріям визнання *нематеріальних активів* у МСБО 38 — *Нематеріальні активи*) й прийняті зобов'язання. Собівартість групи слід розподіляти на індивідуальні ідентифіковані активи та зобов'язання на основі їхньої відносно *справедливої вартості* на дату придбання. Така операція чи подія не приводить до створення гудвілу;
- в) об'єднання суб'єктів господарювання чи бізнесів під спільним контролем (параграфи Б1-Б4 надають відповідне керівництво із застосування).

2А Вимоги цього стандарту не застосовуються до придбання інвестиційним суб'єктом господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", інвестиції у дочірнє підприємство, яку вимагається оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

Таблиця 1.4

Визначення термінів у МСФЗ 3

| | |
|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Бізнес (business) | Сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам. |
| Взаємний суб'єкт господарювання (mutual entity) | Суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам , членам або учасникам. Наприклад, компанія взаємного страхування, кредитний союз та кооперативний суб'єкт господарювання є взаємними суб'єктами господарювання. |
| Власники (owners) | У цьому Стандарті термін —власники вживається у широкому розумінні і включає утримувачів часток участі в капіталі суб'єктів господарювання, що належать інвестору, та власникам, членам або учасникам взаємних суб'єктів господарювання . |
| Гудвіл (goodwill) | Актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати. |
| Дата придбання (acquisition date) | Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання . |
| Ідентифікований (identifiable) | Актив є ідентифікованим, якщо він: а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та зобов'язків. |
| Неконтрольована частка (non-controlling interest) | Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству. |
| Нематеріальний актив (intangible asset) | Немонетарний актив, який не має фізичної змісту та може бути ідентифікований. |
| Умовна компенсація (contingent consideration) | Як правило, зобов'язання покупця передавати додаткові активи чи частки участі в капіталі колишнім власникам об'єкта придбання в рамках обміну на контроль за об'єктом придбання , якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте умовна компенсація також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови. |

| | |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Об'єднання бізнесу (<i>business combination</i>) | Операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами . Операції, що їх іноді називають — істинними злиттями ¹¹ або — злиттями рівних ¹² , також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ. |
| Об'єкт придбання (<i>acquiree</i>) | Бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу . |
| Покупець (<i>acquirer</i>) | Суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання . |
| Справедлива вартість (<i>fair value</i>) | Справедлива вартість це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13) |
| Частки участі в капіталі (<i>equity interests</i>) | Для цілей цього МСФЗ термін — частки участі в капіталі ¹³ вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання . |

Визначення об'єднання бізнесу

Суб'єкт господарювання визначає, чи є операція або інша подія об'єднанням бізнесу, застосовуючи визначення, наведені в цьому МСФЗ, яке вимагає, щоби придбані активи та прийняті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу. Параграфи Б5 - Б12 надають керівництво із визначення об'єднання бізнесу та визначення бізнесу.

Метод придбання. Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання.

Застосування методу придбання вимагає:

- а) визначення покупця;
- б) визначення *дати придбання*;
- в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;
- г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

Визначення покупця. При кожному об'єднанні бізнесу один з об'єднуваних суб'єктів господарювання визначається як покупець.

Керівництво в МСФЗ 10 застосовується для визначення покупця – суб'єкта господарювання, який отримує *контроль* над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом придбання. Якщо об'єднання бізнесу відбулося, але застосування керівництва, наведеного в МСФЗ 10 чітко не вказує, який з об'єднуваних суб'єктів господарювання є покупцем, розглядаються чинники в параграфах Б14–Б18 під час здійснення такого визначення.

Визначення дати придбання.

Покупець визначає дату придбання, яка є датою, на яку він отримує контроль за об'єктом придбання.

Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання, є, як правило, датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання – дата закриття. Проте покупець

може отримати контроль на дату, що передує даті закриття, або ж після дати закриття. Наприклад, дата придбання передує даті закриття, якщо письмова угода передбачає, що покупець отримує контроль над об'єктом придбання на дату, що передує даті закриття. Покупець розглядає всі належні факти та обставини під час ідентифікації дати придбання.

Визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання

Принцип визнання.

Станом на дату придбання покупець визнає, окремо від гудвілу, ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання. Визнання ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань здійснюється відповідно до умов, визначених у параграфах 11 і 12.

Умови визнання

11 Щоб відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання повинні відповідати визначенню активів і зобов'язань, наведених у *—Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності—*¹, на дату придбання. Наприклад, витрати, що їх покупець очікує, але не зобов'язаний понести в майбутньому для здійснення свого плану завершити діяльність об'єкта придбання або звільнити чи перемістити працівників об'єкта придбання, не є зобов'язаннями на дату придбання. Отже, покупець не визнає ці витрати як частину застосування методу придбання. Натомість, покупець визнає ці витрати у своїй фінансовій звітності після об'єднання відповідно до інших МСФЗ.

12 Крім того, щоби відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання мають бути частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій. Покупець застосовує керівництво, наведене в параграфах 51-53, щоби визначити, які придбані активи чи прийняті зобов'язання є частиною обміну на об'єкт придбання, а які, якщо такі існують, є результатом окремих операцій, що їх слід обліковувати відповідно до їхнього характеру та застосованих МСФЗ.

13 Застосування покупцем принципу та умов визнання може спричинити визнання деяких активів і зобов'язань, що їх об'єкт придбання раніше не визнавав активами та зобов'язаннями в своїй фінансовій звітності. Наприклад, покупець визнає ідентифіковані придбані нематеріальні активи, такі як торгова марка, патент або відносини з клієнтом, що їх об'єкт придбання не визнавав активами в своїй фінансовій звітності тому, що він створив їх власними силами і відносив пов'язані з ними видатки на витрати.

14 Параграфи Б28-Б40 надають керівництво із визнання операційної оренди та нематеріальних активів. Параграфи 22-28 визначають типи ідентифікованих активів та зобов'язань, до складу яких входять статті, стосовно яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу та умов визнання.

Класифікація або призначення ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу

15 На дату придбання покупець класифікує або призначає ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання як необхідні для застосування у подальшому інших МСФЗ. Покупець здійснює такі класифікації чи призначення на основі умов контракту, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання.

16 У деяких ситуаціях МСФЗ передбачають різний облік, залежно від того, як суб'єкт господарювання класифікує чи призначає певний актив або зобов'язання. Прикладами класифікацій чи призначень, що їх зробить покупець на основі доречних умов, які існують на дату придбання, зокрема, є такі:

а) класифікація окремих фінансових активів і зобов'язань як таких, що оцінюються за справедливою вартістю або за амортизованою собівартістю, відповідно до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;

б) призначення похідного інструмента інструментом хеджування відповідно до МСБО 39;

в) оцінку того, чи слід відокремлювати вбудований похідний інструмент від основного контракту відповідно до МСФЗ 9 (що є питанням — класифікації в тому значенні, в якому цей термін застосовується в цьому МСФЗ).

17 Цей МСФЗ передбачає два винятки з принципу, наведеного в параграфі 15:

а) класифікація орендної угоди або як операційної оренди, або як фінансової оренди відповідно до МСБО 17 “Оренда”;

б) класифікація контракту як страхового контракту відповідно до МСФЗ 4 “Страхові контракти”.

Покупець класифікує ці контракти, виходячи з умов контракту та інших чинників на дату початку контракту (або, якщо умови контракту були змінені таким чином, що змінять його класифікацію, на дату такої зміни, яка може бути датою придбання).

Принцип оцінки. Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

19 Для кожного об'єднання бізнесу покупець оцінює на дату придбання компоненти неконтрольованих часток в об'єкті придбання, які є теперішніми частками власності та надають їх власникам право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання у разі ліквідації, або:

а) за справедливою вартістю; або

б) за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активах об'єкта придбання.

Всі інші компоненти неконтрольованих часток оцінюють за справедливою вартістю на дату придбання, якщо МСФЗ не вимагають іншої основи оцінювання.

20 Параграфи Б41-Б45 надають керівництво з оцінки справедливої вартості певних ідентифікованих активів і неконтрольованої частки в об'єкті придбання. Параграфи 24-31 визначають типи ідентифікованих активів і зобов'язань, що

містять статті, для яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу оцінки.

Винятки з принципів визнання чи оцінки. Цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з його принципів визнання та оцінки. Параграфи 22-31 визначають як певні статті, для яких передбачаються винятки, так і характер цих винятків. Покупець обліковує ці статті, застосовуючи вимоги, наведені у параграфах 22-31, внаслідок чого деякі статті:

а) визнають або із застосуванням умов визнання додатково до умов, наведених у параграфах 11 і 12, або із застосуванням вимог інших МСФЗ, унаслідок чого результати відрізняються від застосування принципу та умов визнання;

б) оцінюють за сумою, яка не є їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Виняток з принципу визнання

Умовні зобов'язання. МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” визначає умовне зобов'язання як:

а) можливу заборгованість, яка виникає внаслідок минулих подій, та існування якої підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

б) теперішню заборгованість, яка виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

i) існує ймовірність того, що для погашення зобов'язання буде потрібне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, або

ii) суму зобов'язання не можна оцінити з достатньою достовірністю.

23 Вимоги МСБО 37 не застосовуються під час визначення того, які умовні зобов'язання слід визнавати станом на дату придбання. Навпаки, покупець визнає станом на дату придбання умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу, якщо воно є теперішньою заборгованістю, яка виникає внаслідок минулих подій, та його справедливу вартість можна оцінити достовірно. Тому, на відміну від МСБО 37, покупець визнає умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу на дату придбання, навіть якщо немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання. Параграф 56 надає керівництво із подальшого обліку умовних зобов'язань.

Винятки із принципів як визнання, так і оцінки

Податки на прибуток. Покупець визнає та оцінює відстрочений податковий актив або зобов'язання, яке виникає внаслідок придбаних активів і прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу, відповідно до МСБО 12 — *Податки на прибуток*.

Покупець обліковує потенційний податковий вплив тимчасових різниць і перенесення на майбутній період статей об'єкта придбання, які існують на дату придбання чи виникають унаслідок придбання відповідно до МСБО 12.

Виплати працівникам. Покупець визнає та оцінює зобов'язання (чи актив, якщо такий існує), пов'язане з угодами про виплати працівникам об'єкта придбання, відповідно до МСБО 19 — *Виплати працівникам*».

Компенсаційні активи. Продавець при об'єднанні бізнесу може компенсувати за контрактом покупцеві кінцевий результат непередбаченої події або невизначеності, пов'язаної з усім конкретним активом чи зобов'язанням або його частиною. Наприклад, продавець може компенсувати покупцеві збитки вище встановленої суми за зобов'язанням, яке виникає від певної непередбаченої події; іншими словами, продавець гарантуватиме, щоби зобов'язання покупця не перевищувало встановлену суму. Внаслідок цього покупець отримує компенсаційний актив. Покупець визнає компенсаційний актив одночасно з визнанням компенсованої статті, оціненої на тій самій основі, що і компенсована стаття, залежно від потреби в резерві на оцінку для безнадійних боргів. Тому, якщо компенсація пов'язана з активом або зобов'язанням, які визнаються на дату придбання та оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання, покупець визнає компенсаційний актив на дату придбання, оцінений за його справедливою вартістю на дату придбання. Стосовно компенсаційного активу, оціненого за справедливою вартістю, то вплив невизначеності щодо майбутніх грошових потоків через міркування можливості отримати його входить до оцінки справедливої вартості і окремий резерв на оцінку непотрібний (параграф Б41 надає відповідне керівництво із застосування).

28 За деяких обставин компенсація може стосуватися активу чи зобов'язання, що є винятком із принципів визнання або оцінки. Наприклад, компенсація може відноситися до умовного зобов'язання, яке не визнається на дату придбання, оскільки його справедливую вартість не можна достовірно оцінити на цю дату. В інших випадках компенсація може бути пов'язаною з активом або зобов'язанням, які, наприклад, є наслідком виплати працівникам, яку оцінюють на іншій основі, ніж справедлива вартість на дату придбання. За цих обставин компенсаційний актив визнається та оцінюється із застосуванням припущень, що узгоджуються з припущеннями, застосованими для оцінки компенсованої статті, залежно від оцінки управлінським персоналом можливості отримати компенсаційний актив і будь-яких договірних обмежень на компенсовану суму. Параграф 57 надає керівництво з подальшого обліку компенсаційного активу.

Винятки з принципу оцінки

Викуплені права. Покупець оцінює вартість викупленого права, визнаного як нематеріальний актив, на основі строку, що залишається до дати припинення дії відповідного контракту, незалежно від того, чи враховували б учасники ринку можливі поновлення контракту під час визначення його справедливої вартості. Параграфи Б35 і Б36 надають відповідне керівництво із застосування.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Покупець оцінює зобов'язання або інструмент капіталу, пов'язаний з операціями об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, або із заміною операцій об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій,

операціями покупця, платіж за якими здійснюється на основі акцій, відповідно до методу, наведеного в МСФЗ 2 —Платіж на основі акцій на дату придбання. (У цьому МСФЗ результат такого методу зветься —ринкова оцінка операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій.)

Активи, утримувані для продажу. Покупець оцінює придбаний непоточний актив (або ліквідаційну групу), які класифікуються як утримувані для продажу на дату придбання, відповідно до МСФЗ 5 —*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність* за справедливою вартістю мінус витрати на продаж відповідно до параграфів 15-18 цього МСФЗ.

Визнання та оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки

32 Покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення а) над б), наведених далі:

а) сукупна сума:

i) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання (див. параграф 37);

ii) суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ;

iii) при поетапному об'єднанні бізнесу (див. параграфи 41 і 42) - справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання.

б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.

33 При об'єднанні бізнесу, в якому покупець і об'єкт придбання (або його колишні власники) обмінюються лише частками участі в капіталі, справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання можна оцінити достовірніше, ніж справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі покупця. В цьому випадку покупець визначає суму гудвілу із застосуванням справедливої вартості на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання, а не справедливої вартості на дату придбання переданих часток участі в капіталі. Щоб визначити суму гудвілу при об'єднанні бізнесу, в якому компенсація не передається, покупець застосовує справедливу вартість на дату придбання частки участі покупця в об'єкті придбання замість справедливої вартості на дату придбання переданої компенсації (параграф 32 а) i)). Параграфи Б46-Б49 надають відповідне керівництво із застосування.

Вигідні покупки. Час від часу покупець робитиме вигідну покупку, що є об'єднанням бізнесу, в якому сума в параграфі 32б) перевищує сукупність сум, визначених в параграфі 32а). Якщо це перевищення залишається після застосування вимог, наведених у параграфі 36, покупець визнаватиме остаточний прибуток у прибутку чи збитку на дату придбання. Прибуток слід відносити до покупця.

35 Вигідна покупка може статися, наприклад, при об'єднанні бізнесу, що є примусовим продажем, в якому продавець діє під тиском. Проте винятки з принципів визнання чи оцінки стосовно певних статей, розглянутих у параграфах 22-31, також можуть привести до визнання прибутку (або зміни в сумі визнаного прибутку) від вигідної покупки.

36 Перед визнанням прибутку від вигідної покупки, покупець повторно оцінює, чи правильно він ідентифікував усі з придбаних активів та всі з прийнятих зобов'язань, і визнає будь-які додаткові активи чи зобов'язання, ідентифіковані під час цієї перевірки. Потім покупець виконує огляд процедур, використаних для оцінки сум, що їх вимагає визнавати цей МСФЗ на дату придбання стосовно всього, наведеного далі:

- а) ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання;
- б) неконтрольована частка в об'єкті придбання, якщо така існує;
- в) для поетапного об'єднання бізнесу – частка участі в капіталі, раніше утримувана покупцем в об'єкті придбання;
- г) передана компенсація.

Мета огляду – забезпечити, щоби оцінки належним чином відображали врахування всієї доступної інформації станом на дату придбання.

Розкриття інформації

Покупець розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбувається: а) протягом поточного звітного періоду,

або

б) після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску.

60 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у параграфі 59, покупець розкриває інформацію, зазначену в параграфах Б64—Б66.

61 Покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам його фінансової звітності оцінити фінансовий вплив коригувань, визнаних у поточному звітному періоді, що стосуються об'єднання бізнесу, яке відбулося в поточному або попередньому звітному періодах.

62 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у параграфі 61, покупець розкриває інформацію, зазначену в параграфі Б67.

63 Якщо розкриття конкретної інформації, що його вимагає цей та інші МСФЗ, не відповідає вимогам, встановленим у параграфах 59 і 61, покупець розкриває іншу додаткову інформацію, необхідну для виконання таких вимог.

63А МСФЗ 10 —Консолідована фінансова звітність та МСФЗ 11, видані у травні 2011 р., змінили параграф 5 та Додаток А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності 2010, основними користувачами фінансової інформації з фінансових звітів є:

| | |
|-----------------------------------------|------------------------------|
| (a) менеджери | (b) власники підприємства |
| (c) інвестори, позикодавці та кредитори | (d) уряд та урядові установи |
2. Фундаментальними якісними характеристиками корисної фінансової інформації є:

| | |
|----------------------------------|----------------------------------|
| (a) зіставність, своєчасність; | (b) підтвердження, зрозумілість; |
| (c) значущість, правдиве подання | (d) немає правильної відповіді |
3. Спроможність фінансової інформації вплинути на прийняття користувачами різних рішень називається:

| | |
|----------------------------|--------------------------------------|
| (a) <i>relevance</i> ; | (b) <i>faithful representation</i> ; |
| (c) <i>comparability</i> ; | (d) <i>timeliness</i> |
4. Повнота відображення інформації, нейтральність та відсутність помилок означає:

| | |
|--------------------------------------|----------------------------|
| (a) <i>faithful representation</i> ; | (b) <i>verifiability</i> ; |
| (c) <i>understandability</i> ; | (d) <i>materiality</i> |
5. Якщо суб'єкт господарювання припустив у попередньому періоді помилки, йому слід здійснити:

| | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| (a) ретроспективне застосування | (b) перспективне застосування |
| (c) ретроспективне перерахування | (d) немає правильної відповіді |
6. “*A resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity*” називається:

| | |
|---------------------|------------------------|
| (a) <i>asset</i> ; | (b) <i>liability</i> ; |
| (c) <i>equity</i> ; | (d) <i>income</i> |
7. “*Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants*”, називається:

| | |
|---------------------|------------------------|
| (a) <i>asset</i> ; | (b) <i>liability</i> ; |
| (c) <i>equity</i> ; | (d) <i>income</i> |
8. “*A present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits*”, називається:

| | |
|------------------------|---------------------|
| (a) <i>equity</i> | (b) <i>income</i> |
| (c) <i>liability</i> ; | (d) <i>expenses</i> |
9. Згідно з *IFRS/IAS* залишкова частка активів суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань, це:

| | |
|-----------------------------------------------|--------------------------------------------|
| (a) <i>retained earnings</i> ; | (b) <i>corporate contributed capital</i> ; |
| (c) <i>accumulated comprehensive income</i> ; | (d) <i>equity</i> |
10. Концепція фінансового капіталу означає, що капітал є синонімом:

| | |
|--------------------|--------------------------------|
| (a) чистих активів | (b) операційного потенціалу |
| (c) прибутку | (d) немає правильної відповіді |

11. Материнська компанія – це компанія, яка має:
- (a) один або декілька філіалів
 - (b) більше одного філіалу або одної дочірньої компанії
 - (c) більше трьох дочірніх компаній
 - (d) одну або більше дочірніх компаній
12. Консолідована фінансова звітність складається, якщо простих акцій інвестованої компанії придбано більше:
- (a) 20 %
 - (b) 30 %
 - (c) 40 %
 - (d) 50 %
13. Вартість майбутніх чистих надходжень грошових коштів від активів або чистих відтоків грошових коштів для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства називається:
- (a) *historical cost*
 - (b) *current cost*
 - (c) *realizable (settlement) value*
 - (d) *present value*
14. Оцінка активів суб'єкта господарювання, який має намір чи потребу ліквідуватися або суттєво звужити масштаби своєї діяльності:
- (a) *historical cost*
 - (b) *current cost*
 - (c) *realizable (settlement) value*
 - (d) *present value*
15. Отримання контрольного пакету акцій іншої корпорації шляхом його придбання за гроші, інші активи чи в борг називається:
- (a) поглинанням;
 - (b) злиттям;
 - (c) суттєвим впливом;
 - (d) немає правильної відповіді
16. Суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання, називається:
- (a) асоційованою компанією;
 - (b) дочірньою компанією;
 - (c) материнською компанією;
 - (d) немає правильної відповіді
17. Сукупність головної компанії та всіх її дочірніх і асоційованих компаній – це;
- (a) група;
 - (b) холдинг;
 - (c) концерн;
 - (d) консорціум
18. При консолідації звітів про фінансовий стан слід елімінувати статті:
- (a) активів
 - (b) активів і зобов'язань
 - (c) активів і власного капіталу
 - (d) активів, зобов'язань і власного капіталу
19. Контрольована частка відображається у:
- (a) звіті про фінансовий стан материнської компанії
 - (b) звіті про фінансовий стан дочірньої компанії
 - (c) консолідованому звіті про фінансовий стан групи
 - (d) немає правильної відповіді
20. Гудвіл відображається у:
- (a) звіті про фінансовий стан материнської компанії
 - (b) звіті про фінансовий стан дочірньої компанії
 - (c) консолідованому звіті про фінансовий стан групи
 - (d) немає правильної відповіді

21. Яка величина власного капіталу компанії на кінець періоду, якщо величина власного капіталу на початок періоду складала \$700 000, доходи за період – \$150 000, витрати за період – \$100 000, інвестиції власників \$200 000:
- (a) \$900 000 (b) \$100 000
(c) \$750 000 (d) \$950 000
22. Згідно з *IFRS/IAS* заборгованість, яка виникає внаслідок контракту (його явних або неявних умов), законодавства або іншої дії закону, це:
- (a) *legal obligation*; (b) *constructive obligation*;
(c) *contingent liabilities*; (d) *provision*
23. Згідно з *IFRS/IAS* заборгованість, яка є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою; та як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обґрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання, це :
- (a) *legal obligation*; (b) *constructive obligation*;
(c) *contingent liabilities*; (d) *provision*
24. Згідно з *IFRS/IAS* зобов'язання з невизначеним строком або сумою, це:
- (a) *legal obligation*; (b) *constructive obligation*;
(c) *contingent liabilities*; (d) *provision*
25. Згідно з *IFRS/IAS* зобов'язання, що не визнаються, тому що вони є можливою заборгованістю, яка виникає внаслідок минулих подій і існування якої підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, це:
- (a) *legal obligation*; (b) *constructive obligation*;
(c) *contingent liabilities*; (d) *provision*
26. За формулою дисконтування $x_0 \cdot (1+r)^n$ визначають:
- (a) *future value*; (b) *future value of an ordinary annuity*;
(c) *present value*; (d) *present value of an annuity*
27. За формулою дисконтування $\frac{x_n}{(1+r)^n}$ визначають:
- (a) *future value*; (b) *future value of an ordinary annuity*;
(c) *present value*; (d) *present value of an annuity*
28. За формулою дисконтування $x_i \frac{(1+r)^n - 1}{r}$ визначають:
- (a) *future value*; (b) *future value of an ordinary annuity*;
(c) *present value*; (d) *present value of an annuity*
29. За формулою дисконтування $x_i \frac{1 - \frac{1}{(1+r)^n}}{r}$ визначають:
- (a) *future value*; (b) *future value of an ordinary annuity*;
(c) *present value*; (d) *present value of an annuity*

ТЕМА 2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН: ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО МАТЕРІАЛЬНІ І НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ВІДСТРОЧЕНІ ПОДАТКОВІ АКТИВИ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

- 2.1. Загальні вимоги подання Звіту про фінансовий стан (МСБО 1)
- 2.2. Зменшення корисності активів (МСБО 36)
- 2.3. Нерухомість, споруди та устаткування (МСБО 16)
- 2.4. Інвестиційна нерухомість (МСБО 40)
- 2.5. Оренда (МСБО 17)
- 2.6. Нематеріальні активи (МСБО 38)
- 2.7. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (МСФЗ 6)
- 2.8. Запаси (МСБО 2)
- 2.9. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність (МСФЗ 5)
- 2.10. Відстрочені податкові зобов'язання і відстрочені податкові активи (МСБО 12)

Документи, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку:

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

МСБО 16 «Нерухомість, споруди та устаткування»

МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

МСБО 17 «Оренда»

МСБО 38 «Нематеріальні активи»

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»

МСБО 2 «Запаси»

МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»

МСБО 12 «Податки на прибуток»

2.1. Загальні вимоги подання Звіту про фінансовий стан (НПСБО 1, МСБО 1)

Платники податку на прибуток подають органам державної податкової служби України у порядку, передбаченому Податковим кодексом для подання податкової декларації:

квартальну фінансову звітність (крім підприємств, що відповідно до Господарського кодексу України визнано малими);

річну фінансову звітність.

Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, подають відповідним органам річну фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва.

Квартальна або річна фінансова звітність подається підприємствами органам державної податкової служби у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств. Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою - дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО

«НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2016 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

| Актив | Код рядка | На кінець звітного періоду | На початок звітного періоду (скориговано) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Необоротні активи | | | |
| Нематеріальні активи | 1000 | 143 080 | 160 217 |
| первісна вартість | 1001 | 250 499 | 233 166 |
| накопичена амортизація | 1002 | (107 419) | (72 949) |
| Незавершені капітальні інвестиції | 1005 | 842 895 | 624 161 |
| Основні засоби | 1010 | 502 842 | 546 963 |
| первісна вартість | 1011 | 579 425 | 576 072 |
| знос | 1012 | (76 583) | (29 109) |
| Інвестиційна нерухомість | 1015 | - | - |
| Довгострокові біологічні активи | 1020 | - | - |
| Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 1030 | 447 973 804 | 440 902 081 |
| інші фінансові інвестиції | 1035 | 103 257 | 103 257 |
| Довгострокова дебіторська заборгованість | 1040 | 4 780 607 | 4 245 709 |
| Відстрочені податкові активи | 1045 | 2 630 000 | - |
| Інші необоротні активи | 1090 | 3 051 742 | 2 434 966 |
| у тому числі передплата з податку на прибуток | 1090(a) | 1 317 274 | 1 317 274 |
| Усього за розділом I | 1095 | 460 028 227 | 449 017 354 |
| II. Оборотні активи | | | |
| Запаси | 1100 | 59 450 068 | 48 163 692 |
| Поточні біологічні активи | 1110 | - | - |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 1125 | 54 719 178 | 33 999 240 |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами | 1130 | 5 997 601 | 1 319 799 |
| з бюджетом | 1135 | 34 356 | 27 591 |
| у тому числі з податку на прибуток | 1136 | - | - |
| Інша поточна дебіторська заборгованість | 1155 | 1 100 019 | 707 251 |
| Поточні фінансові інвестиції | 1160 | 679 771 | 600 017 |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | 17 660 966 | 7 145 542 |
| Витрати майбутніх періодів | 1170 | 1 134 | 132 |
| Інші оборотні активи | 1190 | 121 143 | 51 244 |
| Усього за розділом II | 1195 | 139 764 236 | 92 014 508 |
| III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття | 1200 | - | - |
| Баланс | 1300 | 599 792 46 | 541 031 862 |

ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО

«НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2016 р. (продовження)

| Пасив | Код рядка | На кінець звітного періоду | На початок звітного періоду (скориговано) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Власний капітал | | | |
| Зареєстрований капітал | 1400 | 190 150 481 | 190 150 481 |
| у тому числі: внески до незареєстрованого статутного капіталу | 1401 | 29 700 000 | 29 700 000 |
| Капітал у дооцінках | 1405 | 322 676 150 | 317 158 850 |
| Додатковий капітал | 1410 | 2 690 237 | 6 063 926 |
| Резервний капітал | 1415 | 1 424 224 | 1 424 224 |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 1420 | (69 103 045) | (85 761 705) |
| Неоплачений капітал | 1425 | (-) | (-) |
| Вилучений капітал | 1430 | (-) | (-) |
| Усього за розділом I | 1495 | 447 838 047 | 429 035 776 |
| II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення | | | |
| Відстрочені податкові зобов'язання | 1500 | - | - |
| Довгострокові кредити банків | 1510 | 22 971 585 | 34 824 720 |
| Інші довгострокові зобов'язання | 1515 | - | 1 487 |
| Довгострокові забезпечення | 1520 | 7 345 424 | 2 754 841 |
| Цільове фінансування | 1525 | - | - |
| Усього за розділом II | 1595 | 30 317 009 | 37 581 048 |
| III. Поточні зобов'язання і забезпечення | | | |
| Короткострокові кредити банків | 1600 | 25 512 030 | 15 509 121 |
| Поточна кредиторська заборгованість за: | | | |
| довгостроковими зобов'язаннями | 1610 | 19 388 256 | 16 779 131 |
| товари, роботи, послуги | 1615 | 53 432 850 | 34 765 443 |
| розрахунками з бюджетом | 1620 | 3 666 216 | 1 881 826 |
| у тому числі з податку на прибуток | 1621 | - | - |
| розрахунками зі страхування | 1625 | 1 556 | 406 |
| розрахунками з оплати праці | 1630 | 15 562 | 2 904 |
| Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами | 1635 | 1 033 136 | 1 470 144 |
| Поточні забезпечення | 1660 | 14 022 759 | 16 863 |
| Доходи майбутніх періодів | 1665 | 17 368 | 19 667 |
| Інші поточні зобов'язання | 1690 | 4 547 674 | 3 969 533 |
| Усього за розділом III | 1695 | 121 637 407 | 74 415 038 |
| IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття | 1700 | - | - |
| Баланс | 1900 | 599 792 463 | 541 031 862 |

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»
КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН НА 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ**

| У мільйонах українських гривень | При- мітки | 31.12.2016 р. | 31.12.2015 р. (скориговано, Примітка 3) | 31.12. 2014 р. (скориговано, Примітка 3) |
|----------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------|
| АКТИВИ | | | | |
| Необоротні активи | | | | |
| Основні засоби | 6 | 551 661 | 559 796 | 445 076 |
| Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства | 7 | 1 328 | 1 548 | 9 761 |
| Передплати з податку на прибуток підприємств | | 1 317 | 1 317 | 1 195 |
| Відстрочені податкові активи | 21 | 6 415 | - | - |
| Інші необоротні активи | 8 | 9 326 | 8 722 | 4 486 |
| Всього необоротних активів | | 570 047 | 571 383 | 460 518 |
| Оборотні активи | | | | |
| Запаси | 9 | 50 244 | 34 149 | 12 114 |
| Торгова дебіторська заборгованість | 10 | 49 209 | 33 208 | 15 489 |
| Передплати видані та інші оборотні активи | 11 | 12 051 | 9 176 | 12 628 |
| Передплати з податку на прибуток підприємств | | 22 | 588 | 942 |
| Грошові кошти та залишки на банківських рахунках | 12 | 22 336 | 11 791 | 4 535 |
| Грошові кошти, обмежені у використанні | | 680 | 600 | 394 |
| Всього оборотних активів | | 134 542 | 89 512 | 46 102 |
| ВСЬОГО АКТИВІВ | | 704 589 | 660 895 | 506 620 |
| ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ | | | | |
| Акціонерний капітал | 13 | 164 607 | 164 607 | 59 997 |
| Резерв переоцінки | | 437 510 | 430 503 | 336 527 |
| Незареєстрований акціонерний капітал | 13 | 29 700 | 29 700 | 104 610 |
| Накопичені курсові різниці | | 3 164 | 2 086 | 1 405 |
| Накопичений дефіцит | | (175 873) | (188 421) | (153 241) |
| Власний капітал, який належить власникам материнського підприємства | | 459 108 | 438 475 | 349 298 |
| Неконтрольована частка у капіталі | | 1 164 | 5 287 | 20 |
| ВСЬОГО ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ | | 460 272 | 443 762 | 349 318 |

| ЗОБОВ'ЯЗАННЯ | | | | |
|------------------------------------------------------|----|----------------|----------------|----------------|
| Довгострокові зобов'язання | | | | |
| Позики | 14 | 23 100 | 34 825 | 26 199 |
| Забезпечення | 15 | 12 416 | 7 387 | 2 235 |
| Відстрочені податкові зобов'язання | 21 | 82 088 | 83 677 | 66 964 |
| Інші довгострокові зобов'язання | | 4 | 8 | 323 |
| Всього довгострокових зобов'язань | | 117 608 | 125 897 | 95 721 |
| Короткострокові зобов'язання | | | | |
| Позики | 14 | 47 744 | 36 939 | 35 062 |
| Забезпечення | 15 | 31 116 | 10 883 | 1 142 |
| Торгова кредиторська заборгованість | | 16 234 | 19 102 | 13 872 |
| Аванси отримані та інші короткострокові зобов'язання | 16 | 28 328 | 20 961 | 11 074 |
| Податок на прибуток підприємств до сплати | | 3 287 | 3 351 | 431 |
| Всього короткострокових зобов'язань | | 126 709 | 91 236 | 61 581 |
| ВСЬОГО ЗОБОВ'ЯЗАНЬ | | 244 317 | 217 133 | 157 302 |
| ВСЬОГО ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ | | 704 589 | 660 895 | 506 620 |

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Інформація, що має бути подана у звіті про фінансовий стан.

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

- а) основні засоби;*
- б) інвестиційна нерухомість;*
- в) нематеріальні активи;*
- г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є) та ж));*
- г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;*
- д) біологічні активи;*
- е) запаси;*
- є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;*
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;*
- з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"*
- и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;*
- і) забезпечення;*
- ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і));*

й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 “Податки на прибуток”;

к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;

л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;

м) неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;

н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.

Суб'єкт господарювання подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, він не повинен класифікувати відстрочені податкові активи (зобов'язання) як поточні активи (зобов'язання).

Цей Стандарт не визначає порядок чи формат, у якому суб'єкт господарювання подає статті. У параграфі 54 просто перелічені статті, які достатньо різні за своїм характером чи функцією і тому заслуговують окремого подання у звіті про фінансовий стан. На додаток:

а) рядки включаються, якщо розмір, характер або функція статті чи групи подібних статей є такими, що їх окреме подання доречне для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання;

б) використані назви та порядок наведення статей (або групи подібних статей) можна змінювати згідно з характером суб'єкта господарювання та його операціями, щоби надати інформацію, яка є доречною для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання. Наприклад, фінансова установа може змінити зазначені вище описи з метою надання інформації, які відповідає діяльності фінансової установи.

Суб'єкт господарювання складає судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, на основі оцінки:

а) характеру і ліквідності активів;

б) функції активів у межах суб'єкта господарювання;

в) сум, характеру та строків зобов'язань.

Застосування різних основ оцінки для різних класів активів передбачає, що їх характер або функція відрізняються, а тому суб'єкт господарювання подає їх у вигляді окремих рядків. Наприклад, різні класи основних засобів можна обліковувати за собівартістю або за переоціненою вартістю відповідно до МСБО 16.

Розмежування на поточні та непоточні. Суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи і поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до параграфів 66–76, за винятком випадків, коли подання, що базується на ліквідності, надає інформацію, що є обґрунтованою та більш доречною. У разі такого винятку,

суб'єкт господарювання подає всі активи та зобов'язання у порядку їхньої ліквідності.

Незалежно від прийнятого методу подання, суб'єкт господарювання розкриває суму, що очікується до відшкодування або погашення через більш ніж дванадцять місяців, для кожного рядка активів та зобов'язань, яка об'єднує суми, що очікуються до відшкодування або погашення протягом:

- а) не більше дванадцяти місяців після звітного періоду та
- б) через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.

Якщо суб'єкт господарювання постачає товари або послуги в межах операційного циклу, який можна чітко визначити, окрема класифікація на поточні та непоточні активи та зобов'язання у звіті про фінансовий стан дає корисну інформацію шляхом відокремлення чистих активів, які постійно обертаються у вигляді робочого капіталу, від тих активів, які використовуються в довгострокових операціях суб'єкта господарювання. Це також виділяє активи, які, за очікуванням, будуть реалізовані протягом поточного операційного циклу, та зобов'язання, які мають бути погашені протягом того самого періоду.

Для деяких суб'єктів господарювання (таких як фінансові установи) подання активів та зобов'язань у порядку зростання чи зменшення ліквідності надає інформацію, що є обґрунтованою і більш доречною, ніж подання на основі поточні / непоточні, оскільки суб'єкт господарювання не постачає товари або послуги в межах операційного циклу, який можна чітко визначити.

При застосуванні параграфу 60, суб'єктові господарювання дозволяється подавати деякі з його активів та зобов'язань, застосовуючи класифікацію на поточні / непоточні, а інші в порядку ліквідності, коли це забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Потреба у змішаній основі подання може виникати, якщо суб'єкт господарювання здійснює різні види діяльності.

Інформація про очікувані дати реалізації активів та зобов'язань є корисною при оцінці ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання. МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації" вимагає розкривати інформацію про дати погашення фінансових активів та фінансових зобов'язань. Фінансові активи включають торговельну та іншу дебіторську заборгованість, а фінансові зобов'язання включають торговельну та іншу кредиторську заборгованість. Інформація про очікувану дату відшкодування немонетарних активів, таких як запаси, та про очікувану дату погашення зобов'язань, таких як забезпечення, є також корисною, незважаючи на те, чи класифіковано активи та зобов'язання на поточні та непоточні. Наприклад, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суму запасів, які, за очікуванням, будуть відшкодовані через понад дванадцять місяців після звітного періоду.

Поточні активи. Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо:

- а) він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі;
- б) він утримує актив в основному з метою продажу;

в) він сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або

г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7), якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Усі інші активи слід класифікувати як непоточні.

У цьому Стандарті вживається термін “непоточний”, що включає матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру. Стандарт не забороняє використання альтернативних визначень, якщо їх значення є зрозумілим.

Операційний цикл суб'єкта господарювання – це час між придбанням активів для переробки та реалізацією їх у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям. Поточні активи складаються з активів (таких як запаси та торговельна дебіторська заборгованість), які продаються, споживаються чи реалізуються як частина нормального операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців після кінця звітного періоду. Поточні активи складаються також з активів, утримуваних в основному з метою продажу (приклади включають деякі фінансові активи, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9), та поточної частини непоточних фінансових активів.

Поточні зобов'язання. Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, якщо:

а) він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого нормального операційного циклу;

б) він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу;

в) зобов'язання підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

г) він не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум дванадцяти місяців після звітного періоду (див. параграф 73). Умови зобов'язання, які можуть, за вибором контрагента, привести до його погашення випуском інструментів власного капіталу, не впливають на класифікацію.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати всі інші зобов'язання як непоточні.

Деякі поточні зобов'язання (такі як торговельна кредиторська заборгованість і деякі нарахування заробітної плати працівників та інших операційних витрат) складають частину робочого капіталу, який використовується у звичайному операційному циклі суб'єкта господарювання. Такі операційні витрати класифікуються як поточні зобов'язання, навіть якщо вони підлягають погашенню через більш ніж дванадцять місяців після кінця звітного періоду. Такий самий нормальний операційний цикл застосовується до класифікації активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Якщо

нормальний операційний цикл суб'єкта господарювання не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість становить дванадцять місяців.

Інші поточні зобов'язання не погашаються в рамках нормального операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду або утримуються в основному з метою продажу. Це, наприклад, деякі фінансові зобов'язання, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість. Фінансові зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто вони не є частиною робочого капіталу, що використовується в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після кінця звітного періоду, є непоточними зобов'язаннями, на які поширюються вимоги параграфів 74 і 75.

Суб'єкт господарювання класифікує свої фінансові зобов'язання як поточні, якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду, навіть якщо:

а) початковий строк був періодом, довшим за дванадцять місяців;

б) угоду про рефінансування або зміну графіка платежів на довгостроковій основі здійснено після звітного періоду та до затвердження фінансової звітності до випуску.

Якщо суб'єкт господарювання очікує та має намір рефінансувати зобов'язання або перенести його на пізнішу дату принаймні на дванадцять місяців після звітного періоду, згідно з існуючою кредитною угодою, він класифікує зобов'язання як непоточне, навіть якщо інакше строк його сплати настає протягом коротшого періоду. Проте, коли рефінансування зобов'язання або його перенос на пізнішу дату виконується не за бажанням суб'єкта господарювання (наприклад, немає угоди про рефінансування), можливість рефінансування не береться до уваги та зобов'язання класифікується як поточне.

Якщо суб'єкт господарювання порушує зобов'язання за довгостроковою кредитною угодою на кінець звітного періоду або раніше, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо кредитор погодився (після звітного періоду і до затвердження фінансової звітності до випуску) не вимагати платежу внаслідок порушення. Зобов'язання класифікується як поточне, тому що на кінець звітного періоду суб'єкт господарювання не має безумовного права відстрочити погашення принаймні на дванадцять місяців після цієї дати.

Проте зобов'язання класифікується як непоточне, якщо кредитор до настання кінця звітного періоду погодився надати пільговий період, що закінчується принаймні через дванадцять місяців після звітного періоду, протягом якого суб'єкт господарювання може виправити порушення та протягом якого кредитор не може вимагати негайного платежу.

Стосовно позик, класифікованих як поточні зобов'язання, якщо відбуваються наведені далі події в період між кінцем звітного періоду та датою затвердження фінансової звітності до випуску, ці події кваліфікуються для розкриття інформації як події, які не коригують, відповідно до МСБО 10 “Події після звітного періоду”:

- а) рефінансування на довгостроковій основі;
- б) виправлення порушення довгострокової угоди про позику;
- в) надання кредитором пільгового періоду для виправлення порушення довгострокової угоди про позику, що закінчується як мінімум через дванадцять місяців після кінця звітного періоду.

Інформація, яку слід подавати у звіті про фінансовий стан або у примітках.

Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання.

Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум. Суб'єкт господарювання використовує також чинники, викладені у параграфі 58, для визначення основи для розбивки статей. Розкриття інформації відрізнятимуться для кожної статті, наприклад:

- а) статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16;
- б) дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум до отримання від торгових клієнтів, до отримання від зв'язаних сторін, авансів виданих та інших сум;
- в) запаси поділяють на види відповідно до МСБО 2 “Запаси”, такі як товари, основні та допоміжні виробничі матеріали, незавершене виробництво та готова продукція;
- г) забезпечення поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті;
- г) власний капітал та резерви поділяють на різні класи, такі як сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках:

- а) для кожного класу акціонерного капіталу:
 - i) кількість акцій, дозволених до випуску;
 - ii) кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
 - iii) номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;
 - iv) узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;
 - v) права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;
 - vi) частки в суб'єкті господарювання, утримувані суб'єктом господарювання чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;
 - vii) акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми;

б) опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі.

Суб'єкт господарювання без акціонерного капіталу (наприклад, товариство або траст) розкриває інформацію, еквівалентну тій, що вимагає параграф 79 а), відображуючи зміни протягом періоду в кожній категорії частки участі у власному капіталі, а також права, привілеї та обмеження, що відносяться до кожної категорії частки участі у власному капіталі.

2.2. Зменшення корисності активів (МСБО 36)

МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

Мета. Мета цього Стандарту – визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності. Стандарт визначає, коли суб'єктові господарювання належить сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати інформацію про активи, корисність яких зменшилася.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:

- а) запасів (див. МСБО 2 “Запаси”);
- б) активів, які виникають внаслідок будівельних контрактів (див. МСБО 11 “Будівельні контракти”);
- в) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 “Податки на прибуток”);
- г) активів, які виникають внаслідок програм виплат працівникам (див. МСБО 19 “Виплати працівникам”);
- г) фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
- д) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю (див. МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”);
- е) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (див. МСБО 41 “Сільське господарство”);
- є) відстрочених витрат на придбання і нематеріальних активів, які виникають у результаті визначених контрактом прав страховика відповідно до страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 “Страхові контракти”;
- ж) непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу, відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”.

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови: а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; в) інформація про ціни загальнодоступна.

Амортизація – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації*.

Балансова вартість – сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Вартість при використанні – теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові потоки.

Витрати на вибуття – припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

Збиток від зменшення корисності – сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його/її очікуваного відшкодування.

Корпоративні активи – активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

Одиниця, яка генерує грошові кошти – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж – сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на продаж.

Строк корисної експлуатації – це:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде використовуватися суб'єктом господарювання, або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від використання активу.

Сума очікуваного відшкодування – більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості при використанні.

Сума, що амортизується – історична вартість активу або інша сума, за якою обліковується актив у фінансовій звітності, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися. В кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо хоча б одна з таких ознак існує, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Незалежно від наявності ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:

а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації або нематеріального активу, ще не придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку зменшення корисності можна здійснювати будь-коли протягом річного періоду за умови, що вона щорічно проводитиметься в той самий час. Перевірка зменшення корисності різних нематеріальних активів може здійснюватися в різний час. Однак, якщо нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного річного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду;

б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, відповідно до положень, наведених у параграфах 80-99.

Оцінюючи наявність ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники (зовнішніх (а)-г)) та внутрішніх (г)-е)) джерел інформації:

Зовнішні джерела інформації:

а) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла б зменшитися, за очікуванням, унаслідок плину часу або звичайного використання;

б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

Внутрішні джерела інформації:

г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;

д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно вплинуть на суб'єкт господарювання, або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому та змінять інтенсивність або спосіб нинішнього чи запланованого використання активу. Ці зміни включають плани припинити використання активу, припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисної експлуатації цього активу, цього разу як визначений*;

е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана.

Оцінка суми очікуваного відшкодування. Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедлива вартість за

мінусом витрат на продаж активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (її) вартість при використанні. У параграфах 19–57 визначено вимоги до оцінки суми очікуваного відшкодування. У цих вимогах застосовано термін “актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремих актив, і на одиницю, яка генерує грошові кошти.

Не завжди є потреба визначати і балансову вартість активу за вирахуванням витрат на продаж, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності оцінювати другу суму.

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж зазвичай можна визначити, навіть якщо актив не продають на активному ринку. Проте іноді буде неможливо визначити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на продаж через відсутність основи для достовірної оцінки суми, що її можна отримати від продажу активу в операції між обізнаними та зацікавленими сторонами. У цьому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.

Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж, то останню можна використовувати як суму очікуваного відшкодування активу. Це часто буває, коли актив утримується для продажу, тому що вартість при використанні активу, утримуваного для продажу, складатиметься здебільшого з чистих надходжень від реалізації, оскільки ймовірно, що майбутні грошові потоки від безперервного використання цього активу до його вибуття будуть настільки малими, що їх не братимуть до уваги.

Суму очікуваного відшкодування визначають для окремого активу, якщо цей актив генерує надходження грошових коштів і ці кошти здебільшого не залежать від інших активів або груп активів. Якщо це так, суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. параграфи 65-103), крім випадків коли:

а) справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж перевищує його балансову вартість, або

б) вартість активу при використанні можна оцінити як близьку до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж і справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна визначити.

Інколи середні величини та скорочені розрахунки можуть дати достовірне наближення до детальних обчислень для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж чи вартості при використанні, приклад яких наведено в цьому Стандарті.

Вартість при використанні.

В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

а) оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;

б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;

в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;

г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;

г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:

а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;

б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

Визнання та оцінка збитку від зменшення корисності.

У параграфах 59-64 визначено вимоги до визнання та оцінки збитків від зменшення корисності для окремого, іншого, ніж гудвіл, активу. Визнання та оцінка збитків від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, і для гудвілу розглянуто в параграфах 65-108.

Балансову вартість активу слід зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення є збитком від зменшення корисності.

Збиток від зменшення корисності слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою вартістю згідно з іншим стандартом (наприклад, відповідно до моделі переоцінки, наведеної в МСБО 16). Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу слід визнавати як зменшення резерву з переоцінки за цим іншим стандартом.

Якщо сума оціненого збитку від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, якщо і тільки якщо цього вимагає будь-який інший стандарт.

Після визнання збитку від зменшення корисності нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації, що залишається.

2.3. Нерухомість, споруди та устаткування (МСБО 16)

Мета. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Основні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.

Цей Стандарт не застосовують до:

а) основних засобів, класифікованих як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";

б) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 41 "Сільське господарство");

в) визнання та оцінки активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою, (див. МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів"); або

г) прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, такі як нафта, природний газ та подібні невідтворювані ресурси.

Проте цей Стандарт застосовують до основних засобів, використаних для розробки або збереження активів, наведених у б) – г).

Амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

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

Ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

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

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку

розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”.

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

Строк корисної експлуатації:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума очікуваного відшкодування – це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання.

Сума, що амортизується, – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Визнання.

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

а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;

б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Оцінка під час визнання. Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю.

Оцінка після визнання. Суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості в параграфі 30, або модель переоцінки в параграфі 31, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Модель собівартості. Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Модель переоцінки. Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

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

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

Амортизація. Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо.

Амортизаційні відрахування за кожен період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу.

Сума, що амортизується, та період амортизації. Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Метод амортизації. Використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. 61. Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

Компенсація зменшення корисності. Компенсацію від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, за втрачені або віддані об'єкти слід включати до прибутку чи збитку, коли компенсація стає такою, що підлягає отриманню.

Припинення визнання. Слід припиняти визнання балансової вартості об'єкта основних засобів:

а) після вибуття, або

б) коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.

Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта (якщо МСБО 17 не вимагає іншого після продажу з подальшою орендою). Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю об'єкта.

Розкриття інформації.

У фінансовій звітності слід розкривати для кожного класу основних засобів:

- а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;
- б) застосований метод амортизації;
- в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
- г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;
- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
 - і) надходження;
 - ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
 - iii) придбання в результаті об'єднань бізнесу;
 - iv) збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, за параграфами 31, 39 та 40, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході відповідно до МСБО 36;
 - v) збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
 - vi) збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
 - vii) амортизацію;
 - viii) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
 - ix) інші зміни.

Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію:

- а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;
- б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва;
- в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;
- г) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку, якщо суму цієї компенсації не було розкрито окремо у звіті про сукупні доходи.

Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, треба розкривати:

- а) дату набрання чинності переоцінки;
- б) залучення незалежного оцінювача;
- в) методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості об'єктів;
- г) міру, якою справедлива вартість об'єктів була визначена безпосередньо шляхом посилення на спостережні ціни на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами або попередньо визначена із застосуванням інших методів оцінки вартості;

- г) для кожного переоціненого класу основних засобів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості;
- д) дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам.

2.4. Інвестиційна нерухомість (МСБО 40)

Мета. Мета цього стандарту – визначити обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації.

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується при визнанні й оцінці інвестиційної нерухомості та розкритті інформації про неї.

Цей Стандарт, серед іншого, слід застосовувати для оцінки часток інвестиційної нерухомості, ідображеної у фінансовій звітності орендарів, які утримуються за угодою про фінансову оренду, та оцінки інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансовій звітності орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду.

Балансова вартість – сума, за якою актив визнається у звіті про фінансовий стан.

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

- а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або
- б) продажу в звичайному ході діяльності.

Нерухомість, зайнята власником – нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”).

Справедлива вартість – ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”).

Частка нерухомості, що її утримує орендар на умовах операційної оренди, може бути класифікована і відображена в обліку як інвестиційна нерухомість тоді і тільки тоді, коли ця нерухомість відповідала б визначенню інвестиційної нерухомості, та орендар використовує модель справедливої вартості, визначеної у параграфах 33-35 для визнаного активу. Цей альтернативний підхід до класифікації можна застосовувати до кожної окремої нерухомості на індивідуальній основі. Однак, якщо цей підхід обрано для однієї частки такої нерухомості, що утримується на умовах операційної оренди, то вся

нерухомість, класифікована як інвестиційна нерухомість, має відображатися в обліку згідно з моделлю справедливої вартості. Якщо обирається цей альтернативний підхід до класифікації, будь-яка класифікована таким чином частка включається до розкриття інформації згідно з вимогами параграфів 74-78.

Інвестиційна нерухомість утримується з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або в їх поєднанні. Отже, інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником. Виробництво або постачання товарів та надання послуг (або використання нерухомості для адміністративних цілей) генерує грошові потоки, які мають відношення не тільки до нерухомості, а й до інших активів, що використовуються у процесі виробництва або постачання. До нерухомості, зайнятої власником, застосовується МСБО 16 "Основні засоби".

Далі наведені приклади інвестиційної нерухомості:

а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

б) земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу);

в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або утримується суб'єктом господарювання згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду.

ґ) нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

Нижче наведено приклади статей, які не є інвестиційною нерухомістю, а тому виходять за межі сфери застосування цього Стандарту:

а) нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу (див. МСБО 2 "Запаси"), наприклад, нерухомість, яка була придбана виключно з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу;

б) нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін (див. МСБО 11 "Будівельні контракти");

в) нерухомість, зайнята власником (див. МСБО 16), включаючи (серед іншого) нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість,

утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники, чи не сплачують оренду

плату за ринковими ставками), та нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується;

г) нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди.

Визнання.

Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді і тільки тоді, коли:

а) є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.

Згідно з цим принципом визнання, суб'єкт господарювання оцінює всі витрати, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, на момент їх здійснення. Ці витрати охоплюють первісно понесені витрати для придбання інвестиційної нерухомості і подальші витрати на її збільшення, часткову заміну або обслуговування.

Оцінка при визнанні.

Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за її собівартістю. Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання. Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Первісна собівартість частки нерухомості, утримуваної на умовах оренди і класифікованої як інвестиційна нерухомість, визначається згідно з вимогами для фінансової оренди, наведеними у параграфі 20 МСБО 17, а саме: такий актив слід визнавати за нижчою з двох оцінок: справедливої вартості нерухомості і теперішньої вартості мінімальних орендних платежів. Згідно з положеннями цього ж параграфа, еквівалентну суму слід визнавати як зобов'язання.

Оцінка після визнання

Облікова політика. Окрім винятків, наведених у параграфах 32А і 34, суб'єктові господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості згідно з параграфами 33-35 або модель оцінки за собівартістю, наведену в параграфі 56, та застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості.

Суб'єкт господарювання може:

а) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує зобов'язання, дохід за якими безпосередньо пов'язаний зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;

б) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).

Модель справедливої вартості. Суб'єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю

його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю, за винятком випадків, описаних у параграфі 53.

Якщо частка нерухомості, утримувана орендарем за угодою про операційну оренду, класифікується як інвестиційна нерухомість згідно з параграфом 6, то положення параграфа 30 не є альтернативою; треба застосовувати модель справедливої вартості.

Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

Оцінюючи справедливу вартість інвестиційної нерухомості відповідно до МСФЗ 13, суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб справедлива вартість відображала, серед іншого, дохід від оренди за чинними угодами про оренду та інші припущення, що їх використовували б учасники ринку, встановлюючи ціну на інвестиційну нерухомість за нинішніх ринкових умов.

Неможливість достовірно оцінити справедливу вартість. Існує спростовне припущення, що суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Однак у виключних випадках є чітке свідчення, що коли суб'єкт господарювання вперше придбаває інвестиційну нерухомість (або коли існуюча нерухомість уперше стає інвестиційною нерухомістю після зміни використання), то він не зможе точно оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Таке трапляється тоді і тільки тоді, коли ринок для зіставної нерухомості неактивний (наприклад, є лише кілька операцій останнього часу, ціни котирування не є поточними або ціни на відкриті операції вказують на те, що продавці були вимушені здійснити продаж), а альтернативних оцінок справедливої вартості (наприклад, на підставі прогнозування дисконтованого грошового потоку) немає. Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що будується, не піддається достовірній оцінці, але він очікує, що справедливу вартість цієї нерухомості можна буде достовірно оцінити після завершення будівництва, він повинен здійснювати оцінку такої інвестиційної нерухомості, що будується, за собівартістю до того часу, коли її можна буде оцінити достовірно або коли будівництво буде завершено (залежно від того, що відбудеться раніше). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості (іншої ніж інвестиційна нерухомість, що будується), не піддається достовірній оцінці на постійній основі, цей суб'єкт господарювання повинен оцінювати таку інвестиційну нерухомість, застосовуючи модель собівартості відповідно до МСБО 16. Слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Суб'єкт господарювання має продовжувати застосовувати МСБО 16 до моменту вибуття інвестиційної нерухомості.

Якщо суб'єкт господарювання раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт

господарювання не починає поліпшувати нерухомість з метою подальшого продажу в звичайному ході діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Модель собівартості. Після початкового визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель собівартості, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість відповідно до вимог МСБО 16, визначених для цієї моделі, за винятком тієї нерухомості, яка відповідає критеріям для її класифікації як такої, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи, що класифікована як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність*". Оцінювати інвестиційну нерухомість, яка відповідає критеріям для класифікації як така, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи, що класифікована як така, що утримується для продажу), слід відповідно до МСФЗ 5.

Переведення. Переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні, що засвідчується:

- а) початком зайняття власником – у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;
- б) початком поліпшення з метою продажу – у разі переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;
- в) закінченням зайняття власником – у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості або
- г) початком операційної оренди іншою стороною – у разі переведення із запасів до інвестиційної нерухомості.

У випадку переведення з інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартість нерухомості для подальшого обліку за МСБО 16 або МСБО 2 має бути її справедливою вартістю на дату зміни у використанні.

Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображатиметься за справедливою вартістю, суб'єктові господарювання слід застосовувати МСБО 16 до дати зміни у використанні. Суб'єкт господарювання повинен розглядати будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБО 16 та її справедливою вартістю так само, як і при переоцінці згідно з МСБО 16.

У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутках або збитках.

Підхід до переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, відповідає підходу до продажу запасів.

Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю цієї

нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутках або збитках.

Вибуття. Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати зі звіту про фінансовий стан) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх в прибутку або збитках (за винятком випадків, коли МСБО 17 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

Відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, слід визнавати в прибутку чи збитку, коли відшкодування має бути одержаним.

Розкриття інформації.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:

а) модель, яку він застосовує, – модель справедливої вартості чи модель собівартості;

б) якщо він застосовує модель справедливої вартості – чи класифікуються й обліковуються (якщо так, то за яких обставин) частки нерухомості, утримувані за угодою про операційну оренду як інвестиційна нерухомість;

в) якщо класифікацію зробити важко (див. параграф 14) – критерії, якими користується суб'єкт господарювання для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу у звичайному ході бізнесу;

г) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансовій звітності) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії власності. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід розкрити;

д) суми, визнані у звіті про прибутки чи збитки, щодо:

i) доходу від оренди інвестиційної нерухомості;

ii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;

iii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом періоду;

iv) кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку чи збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовується модель собівартості, до пулу активів, які відображаються за моделлю справедливої вартості (див. параграф 32В);

е) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;

є) контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.

2.5. Оренда (МСБО 17)

Мета. Метою цього Стандарту є визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до угод про оренду.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку всіх видів оренди, крім:

а) орендних угод на розвідування або використання корисних копалин, нафти, газу та подібних невідтворюваних ресурсів;

б) ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права.

Проте цей Стандарт не слід застосовувати як основу оцінки до:

а) утримуваної орендарями нерухомості, яка обліковується як інвестиційна нерухомість (див. МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”);

б) інвестиційної нерухомості, наданої орендодавцями за операційною орендою (див. МСБО 40);

в) біологічних активів, утримуваних орендарями за фінансовою орендою (див. МСБО 41 “Сільське господарство”), або

г) біологічних активів, наданих орендодавцями за операційною орендою (див. МСБО 41).

Валові інвестиції в оренду – це сукупна сума:

а) мінімальних орендних платежів, які підлягають отриманню орендодавцем за угодою про фінансову оренду;

б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря – це відсоткова ставка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та за подібною гарантією.

Гарантована ліквідаційна вартість:

а) для орендаря – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі);

б) для орендодавця – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.

Мінімальні орендні платежі – це платежі протягом строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому), а також:

а) для орендаря – будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем, або

б) для орендодавця – будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю:

i) орендарем;

ii) стороною, пов'язаною з орендарем, або

iii) третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити заборгованість за гарантією.

Проте, якщо орендар має право вибору – придбати актив за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за справедливу вартість на дату, коли вибір може бути здійсненим, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку строку оренди в тому, що вибір буде здійсненим, тоді мінімальні орендні платежі включають мінімальні суми, які підлягають сплаті протягом строку оренди до очікуваної дати здійснення права вибору щодо придбання, та плату, яка необхідна для здійснення такого права.

Невідмовна угода про оренду – це угода про оренду, яка анулюється лише:

а) після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія;

б) з дозволу орендодавця;

в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем, або

г) після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що подовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

Незароблений фінансовий дохід – це різниця між:

а) валовими інвестиціями в оренду, та

б) чистими інвестиціям в оренду.

Непередбачена орендна плата – це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок плину часу (наприклад, відсоток майбутніх продажів, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).

Операційна оренда – це будь-яка оренда, крім фінансової.

Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами.

Початок оренди – дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди. На цю дату:

а) оренда класифікована або як операційна, або як фінансова оренда;

б) у випадку фінансової оренди, визначено суми, що їх слід визнавати на початку строку оренди.

Початок строку оренди – це дата, з якої орендар набуває права використовувати орендований актив. Це дата первісного визнання оренди (тобто визнання належним чином активів, зобов'язань, доходу або витрат, які є наслідком угоди про оренду).

Припустима ставка відсотка при оренді – це ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість:

- а) мінімальних орендних платежів;
- б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі:
 - i) справедливої вартості зданого в оренду активу та
 - ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

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

Строк економічної експлуатації – це:

- а) або період, протягом якого очікується використання активу одним чи кількома користувачами;
- б) або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один чи кілька користувачів очікують отримати від активу.

Строк корисної експлуатації – це розрахунковий період, що залишився з початку строку оренди, не обмежений строком оренди, протягом якого очікується споживання суб'єктом господарювання економічних вигід, утілених в активі.

Строк оренди – це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

Фінансова оренда – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.

Чисті інвестиції в оренду – це валові інвестиції в оренду, дисконтовані за відсотковою ставкою, припустимою при оренді.

Класифікація оренди.

Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.

Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми контракту¹. Далі наведено приклади ситуацій, які, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:

- а) оренда передає орендареві право власності на актив наприкінці строку оренди;
- б) орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде значно нижчою за справедливу вартість на дату, коли вибір може бути здійснений, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку оренди в тому, що вибір буде здійснено;
- в) строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається;

г) на початку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості орендованого активу;

г) орендовані активи мають такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати їх, не здійснюючи значних модифікацій.

Далі наведено показники ситуацій, які окремо або в комбінації також можуть привести до класифікації оренди як фінансової оренди:

а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;

б) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди);

в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.

Оренда у фінансовій звітності орендарів

Фінансова оренда

Первісне визнання. На початку строку оренди орендарям слід визнавати фінансову оренду як активи та зобов'язання у своїх звітах про фінансовий стан за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або (якщо вони менші за справедливу вартість) за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди. Ставкою дисконту, яку слід застосовувати при обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, є припустима ставка відсотка при оренді, якщо її можна визначити; якщо ні, слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря. Будь-які первісні прямі витрати орендаря додаються до суми, визнаної як актив.

Операції та інші події відображаються в обліку і подаються відповідно до їхньої сутності та фінансової реальності, а не просто за юридичною формою. Хоча юридична форма угоди про оренду є такою, що орендар може не отримати юридичного права власності на орендований актив, у випадку фінансової оренди сутність та фінансова реальність такі, що орендар отримує економічні вигоди від використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право суму, що приблизно дорівнює (на початку оренди) справедливій вартості активу, та пов'язані з ним фінансові витрати.

Подальша оцінка. Мінімальні орендні платежі слід розподіляти між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань. Фінансові витрати розподіляються на кожен період протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язань. Непередбачені орендні плати слід відображати як витрати в тих періодах, у яких вони понесені.

На практиці при розподілі фінансових витрат на періоди протягом строку оренди для спрощення обчислень орендар може застосовувати деякі форми наближення.

Фінансова оренда призводить до витрат на амортизацію активів, що амортизуються, а також фінансових витрат за кожний обліковий період. Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має узгоджуватися з політикою щодо власних активів, що амортизуються; визнану амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 “Основні засоби” та МСБО 38 “Нематеріальні активи”. Якщо немає обґрунтованої впевненості в тому, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, актив повністю амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку корисної експлуатації.

Сума орендованого активу, що амортизується, розподіляється на кожний обліковий період протягом строку очікуваного використання активу на систематичній основі згідно з політикою нарахування амортизації, яку орендар приймає для власних активів, що амортизуються. Якщо є обґрунтована впевненість у тому, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, тоді періодом очікуваного використання є строк корисної експлуатації активу; в протилежному випадку актив амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку корисної експлуатації.

Сума витрат на амортизацію активу та фінансових витрат протягом періоду рідко є такою ж, як орендні платежі, що підлягають сплаті за цей період, тому недоцільно просто визнавати орендні платежі, що підлягають сплаті, як витрати. Відповідно, після початку оренди малоімовірно, що актив і пов’язані з ним зобов’язання будуть однаковими за сумою.

Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб’єкт господарювання застосовує МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.

Розкриття

Додатково до дотримання вимог МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” орендарям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

а) чисту балансову вартість на кінець звітного періоду для кожного класу активів;

б) узгодження між загальною сумою майбутніх мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхньою теперішньою вартістю. Крім того, суб’єктові господарювання слід розкривати загальну майбутню суму мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхню теперішню вартість за кожний з таких періодів:

- i) не більше одного року;
- ii) більше одного року, але не більше п’яти років;
- iii) більше п’яти років;

в) непередбачені орендні платежі, визнані як витрати за період;

г) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;

г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи наведене далі (але не обмежуючись цим):

- i) основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;

ii) наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;

iii) обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Операційна оренда. Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача¹.

При операційній оренді орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад, страхування та технічне обслуговування) визнаються як витрати на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі.

Розкриття

Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендарям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

а) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів:

i) не більше одного року;

ii) більше одного року, але не більше п'яти років;

iii) більше п'яти років;

б) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;

в) орендні та суборендні платежі, визнані як витрати *за період*, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;

г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи зазначене далі (але не обмежуючись цим):

i) основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;

ii) наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;

iii) обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Оренда у фінансовій звітності орендодавців

Фінансова оренда

Первісне визнання. Орендодавцям слід визнавати активи, утримувані за угодами про фінансову оренду, у своїх звітах про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.

За угодою про фінансову оренду в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з юридичним володінням, передаються орендодавцем, а отже, орендний платіж, що підлягає отриманню, розглядається орендодавцем як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід для надання відшкодування та винагороди орендодавцю за його інвестиції й послуги.

Орендодавці часто несуть первісні прямі витрати, які включають суми, такі як комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати, які є додатковими та прямо відносяться на ведення переговорів та укладання угоди про оренду. До них не включаються загальні накладні витрати, такі як понесені групою збуту та маркетингу. При фінансовій оренді (крім пов'язаної з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами) первісні витрати включають у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди. Припустима ставка відсотка при оренді визначається так, щоб первісні прямі витрати автоматично входили до складу дебіторської заборгованості за фінансовою орендою; немає потреби додавати їх окремо. Витрати, понесені орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду виключаються з визначення первісних прямих витрат. Унаслідок цього, вони виключаються з чистих інвестицій в оренду і визнаються як витрати тоді, коли визнається дохід від продажу, що, як правило, відбувається при фінансовій оренді на початку строку оренди.

Подальша оцінка. Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в фінансову оренду.

Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Такий розподіл доходу базується на моделі, що відображає сталу періодичну прибутковість на чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду. Орендні платежі, які відносяться до облікового періоду (за винятком витрат на послуги), вираховуються з валових інвестицій в оренду для зменшення основної суми боргу і незаробленого фінансового доходу.

Попередньо оцінена негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні валових інвестицій в оренду, регулярно переглядається. Якщо відбувається зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, то розподіл доходу протягом строку оренди переглядається і будь-яке зменшення вже нарахованих сум визнається негайно.

Актив у фінансовій оренді, що його класифікують як утримуваний для продажу (або включений у ліквідаційну групу, що її класифікують як утримувану для продажу) відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*", слід обліковувати відповідно до зазначеного МСФЗ.

Орендодавці-виробники чи орендодавці-дилери повинні визнавати прибуток або збиток від продажу за період згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо безпосередніх продажів. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток від продажу слід обмежувати прибутком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка. Витрати, понесені орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами в зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду, слід визнавати як витрати, коли визнається дохід від продажу.

Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив, або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером може спричинити два типи доходу:

а) прибуток або збиток, еквівалентний прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу активу, що орендується, за нормальними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки;

б) фінансовий дохід протягом строку оренди.

Дохід від продажу, відображений в обліку на початку строку фінансової оренди орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером, є справедливою вартістю активу або, якщо вона менша, – теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, обчисленою за ринковою ставкою відсотка. Собівартість продажу, визнана на початку строку оренди, є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) орендованого майна мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості. Різниця між надходженнями від продажу та собівартістю продажу є прибутком від продажу, що визнається згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо безпосередніх продажів.

Іноді орендодавець-виробник або орендодавець-дилер призначають штучно занижені ставки відсотка для залучення клієнтів. Застосування такої ставки привело б до надлишкової частки загального прибутку від операції, що визнається на момент продажу. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток від продажу буде обмежений прибутком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка.

Витрати, понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про фінансову оренду, визнаються як витрати на початку строку оренди, оскільки вони в основному пов'язані з отриманням прибутку від продажу виробником або дилером.

Розкриття

Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендодавцям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

а) узгодження між валовими інвестиціями в оренду на кінець звітного періоду та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів:

- i) не більше одного року;
- ii) більше одного року, але не більше п'яти років;
- iii) більше п'яти років;

б) незароблений фінансовий дохід;

в) суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;

г) накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;

г) непередбачені орендні платежі, визнані як прибутки за період.

д) загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Часто корисним (для характеристики зростання) є розкриття інформації про валові інвестиції за мінусом незаробленого доходу в нову діяльність, що додалася протягом облікового періоду, після вирахування відповідних сум від анульованих угод про оренду.

Операційна оренда. Орендодавцям слід подавати у звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.

Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується¹.

Затрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються як витрати. Дохід від оренди (за винятком надходжень за надані послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) визнається на прямолінійній основі протягом строку оренди, навіть коли надходження не здійснюються за такою основою, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, слід додавати до балансової вартості орендованого активу та визнавати як витрати протягом строку оренди за такою самою основою, як дохід від оренди.

Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо подібних активів, а амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.

Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36.

Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.

Розкриття

Додатково до виконання вимог *МСФЗ 7* орендодавцям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

а) майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді та за кожний з таких періодів:

i) не більше одного року;

ii) більше одного року, але не більше п'яти років;

iii) більше п'яти років;

б) загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану як прибуток за період;

в) загальний опис угод орендодавця про оренду.

Крім того, вимоги до розкриття інформації відповідно до МСБО 16, МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41 застосовуються до активів орендодавців, наданих за угодами про операційну оренду.

Операції продажу майна з подальшою його орендою. Операція продажу майна з подальшою його орендою пов'язана з продажем активу і передачею цього ж активу в подальшу оренду. Орендний платіж та ціна продажу, як правило, взаємозалежні, оскільки про них домовляються як про єдиний пакет. Обліковий підхід до операції продажу майна з подальшою його орендою залежить від типу оренди.

Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, орендареві-продавцю не слід негайно визнавати як прибуток будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Замість цього, його слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди.

Якщо подальша оренда є фінансовою орендою, така операція є способом, за допомогою якого орендодавець надає фінансування орендареві, а актив є забезпеченням. З цієї причини недоречно розглядати як прибуток перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Таке перевищення відстрочується та амортизується протягом строку оренди.

Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, то будь-який прибуток або збиток визнаються негайно. Якщо ціна продажу менша за справедливу вартість, тоді будь-який прибуток або збиток слід визнавати негайно, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, меншою за ринкову, він відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна продажу більша за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу.

Якщо подальша оренда є операційною орендою, а орендні платежі і продажна ціна встановлюються за справедливою вартістю, то така оренда є фактично звичайною операцією купівлі-продажу і будь-який прибуток або збиток визнається негайно.

При операційній оренді, якщо справедлива вартість на момент операції продажу майна з подальшою його орендою менша від балансової вартості активу, збиток, що дорівнює величині різниці між балансовою та справедливою вартістю, слід визнавати негайно.

При фінансовій оренді такі коригування не потрібні, якщо не відбувається зменшення корисності, у цьому випадку балансова вартість зменшується до суми очікуваного відшкодування відповідно до МСБО 36.

Вимоги до розкриття інформації орендарями та орендодавцями стосуються однаковою мірою операцій продажу майна з подальшою його орендою. Обов'язковий опис значних угод про оренду спричиняє розкриття особливих

або незвичайних положень угоди або умов операцій продажу майна з подальшою його орендою.

Операції продажу майна з подальшою його орендою можуть відповідати критеріям про окреме розкриття інформації МСБО 1 “Подання фінансової звітності”.

2.6. Нематеріальні активи (МСБО 38)

Мета. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту;
- б) фінансових активів, визначених у МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”;
- в) визнання та оцінка активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою (див. МСФО 6 “Розвідка та запасів корисних копалин”); та
- г) видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Актив – це ресурс:

- а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; та
- б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови:

- а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
- б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; та
- в) інформація про ціни загальнодоступна.

Амортизація – систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації.

Балансова вартість – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

Дослідження – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

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

Ліквідаційна вартість нематеріального активу – попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, які очікуються по закінченні строку його корисної експлуатації.

Монетарні активи – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Розробка – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”).

Справедлива вартість активу – сума, за якою можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Строк корисної експлуатації – це:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання,

або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Можливість ідентифікації. Актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Визнання та оцінка. Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:

а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; та

б) собівартість активу можна достовірно оцінити.

Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.

Подальші видатки на придбаний незавершений проект з дослідження і розробки. Витрати на дослідження або розробки, які:

а) пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив; та

б) понесені після придбання такого проекту слід відображати в обліку відповідно до параграфів 54-62.

Етап дослідження. Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення.

На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати в періоді їхнього понесення.

Прикладами діяльності з дослідження є:

а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;

б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;

в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; та

г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Етап розробок. Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:

а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;

б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;

в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;

г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;

г) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;

д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.

На етапі розробки внутрішнього проекту суб'єкт господарювання в деяких випадках може ідентифікувати нематеріальний актив та довести, що цей актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробки проекту більше просунутий порівняно з етапом дослідження.

Прикладами діяльності з розробки є:

а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;

б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;

в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; та

г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.

Визнання витрат. Видатки на нематеріальний актив слід визнавати як витрати на момент їхнього понесення за винятком випадків, коли:

а) вони становлять частину собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання (див. параграфи 18-67), або

б) цей об'єкт був придбаний при об'єднанні бізнесу і його не можна визнати як нематеріальний актив. У цьому випадку він складає частину суми, визнаної як гудвіл на дату придбання (див. МСФЗ 3).

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив. Видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату.

Оцінка після визнання. Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості в параграфі 74, або модель переоцінки в параграфі 75. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.

Модель собівартості. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід визначати посиленням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоби на кінець звітної періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.

Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Якщо справедливу вартість переоціненого нематеріального активу більше не можна визначити посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу має бути його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на активний ринок за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі під заголовком "Дооцінка". Однак збільшення має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує уцінку того самого активу, раніше визнану у прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід визнавати в іншому сукупному прибутку в межах будь-якого кредитового залишку в дооцінці, що відноситься до цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному прибутку, зменшує суму, відображену у власному капіталі під заголовком «Дооцінка».

Строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат. Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.

Нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації

Період і метод амортизації. Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на

систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.

Ліквідаційна вартість. Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, за винятком випадків, коли:

- а) існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації, або
- б) є активний ринок для такого активу та:
 - і) ліквідаційну вартість можна буде визначити посиланням на цей ринок; та
 - ii) існує висока ймовірність, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.

Перегляд періоду та методу амортизації. Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікуваний строк корисної експлуатації активу відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінити. Якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни слід обліковувати як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

Згідно з МСБО 36, суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з його балансовою вартістю:

- а) щорічно, та
- б) кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Перегляд оцінки строку корисної експлуатації. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який не амортизується, слід переоцінювати в кожному періоді, щоби визначити, чи продовжують і надалі події та обставини підтверджувати оцінку невизначеного строку корисної

експлуатації цього активу. Якщо вони не підтверджують її, зміну в оцінці строку корисної експлуатації цього активу з невизначеного на визначений слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8.

Ліквідація та вибуття. Визнання нематеріального активу слід припиняти:

а) в разі його вибуття, або

б) якщо від його використання або вибуття не очікується майбутні економічні вигоди.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):

а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним – строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;

б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;

в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;

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

i) надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;

ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;

iii) збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки згідно з параграфами 75, 85 і 86, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);

iv) збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

v) збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

vi) амортизація, визнана протягом періоду;

vii) чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання; та

viii) інші зміни балансової вартості протягом періоду.

Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:

а) для нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які

підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини, суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначення строку корисної експлуатації активу як невизначеного;

б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання;

в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю (див. параграф 44):

i) справедливу вартість, первісно визнану для цих активів;

ii) їхню балансову вартість; та

iii) чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки;

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

г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

Нематеріальні активи, оцінені після визнання із застосуванням моделі переоцінки. Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

а) за класом нематеріальних активів:

i) дату проведення переоцінки;

ii) балансову вартість переоцінених нематеріальних активів; та

iii) балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі собівартості, визначеної у параграфі 74;

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

в) методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активів.

Видатки на дослідження та розробки. Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму видатків на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.

2.7. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (МСФЗ 6)

Мета. Мета цього МСФЗ полягає у визначенні порядку обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Зокрема цей МСФЗ вимагає:

а) деяких удосконалень до існуючих облікових практик щодо видатків на розвідку та оцінку;

б) від суб'єктів господарювання, які визнають *активи розвідки та оцінки*, – проводити оцінку таких активів на предмет зменшення корисності згідно з цим МСФЗ та оцінювати будь-яке зменшення корисності відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;

в) розкривати інформацію, яка визначає та пояснює суми у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що виникають у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних

копалин, і допомагає користувачам фінансової звітності розуміти суми, час та визначеність майбутніх грошових потоків від будь-яких визнаних активів розвідки та оцінки.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до видатків на розвідку та оцінку, які він несе.

Таблиця 2.1

Визначення термінів у МСФЗ 6

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Активи розвідки та оцінки (exploration and evaluation assets) | Видатки на розвідку та оцінку , визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання. |
| Видатки на розвідку та оцінку (exploration and evaluation expenditures) | Видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин. |
| Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (exploration for and evaluation of mineral resources) | Пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні невідтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин. |

Оцінка при визнанні.

Активи розвідки та оцінки оцінюються за собівартістю.

Елементи собівартості активів розвідки та оцінки. Суб'єкт господарювання повинен розробити облікову політику, що встановлює, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінки, і послідовно її застосовувати. Під час такої розробки облікової політики суб'єкт господарювання повинен враховувати, якою мірою видатки можуть бути пов'язані з пошуком конкретних запасів корисних копалин. Далі наведено приклади видатків, що можуть бути включені у первісну оцінку активів розвідки та оцінки (перелік не є вичерпним):

- а) придбання прав на розвідування;
- б) топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження;
- в) пошуково-розвідувальне буріння;
- г) опробування канавами;
- г) взяття проб та зразків; та
- д) діяльність у зв'язку з оцінкою технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Видатки, пов'язані з розробкою запасів корисних копалин, не визнаються як активи розвідки та оцінки. *Концептуальна основа** та МСБО 38 "Нематеріальні активи" визначають методологічні принципи визнання активів, що виникають унаслідок розробки.

Відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи*", суб'єкт господарювання визнає будь-які зобов'язання щодо демонтажу основних засобів та відновлення природних ресурсів на відповідній території, що виникають протягом певного періоду внаслідок проведення розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Оцінка після визнання. Після визнання активів розвідки та оцінки, суб'єкт господарювання застосовує щодо них модель собівартості або модель переоцінки. Якщо застосовується модель переоцінки (модель, описана в МСБО 16 "Основні засоби", або модель, описана в МСБО 38), вона має узгоджуватися з класифікацією активів (див. параграф 15).

Зміни в облікових політиках. Суб'єкт господарювання може змінити свої облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, якщо така зміна робить фінансову звітність доречнішою для потреб користувачів у прийнятті ними економічних рішень і не менш достовірною (або більш достовірною і не менш доречною для таких потреб). Суб'єкт господарювання має оцінити доречність та достовірність, застосовуючи критерії, наведені в МСБО 8.

Щоб обґрунтувати зміни своїх облікових політик щодо видатків на розвідку та оцінку, суб'єктові господарювання необхідно довести, що внаслідок таких змін його фінансової звітності більшою мірою відповідають критеріям, наведеним у МСБО 8 (при цьому не обов'язково, щоб унаслідок таких змін досягалася би повна відповідність цим критеріям).

Класифікація активів розвідки та оцінки. Суб'єкт господарювання повинен класифікувати активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи (відповідно до характеру придбаних активів) та послідовно застосовувати прийнятну класифікацію.

Деякі активи розвідки та оцінки розглядають як нематеріальні активи (наприклад, права на буріння), тоді як інші є матеріальними активами (наприклад, транспортні засоби та бурові установки). Тією мірою, якою матеріальний актив споживається під час розробки нематеріального активу, сума, що відображає споживання, формує частину собівартості нематеріального активу. Проте використання матеріального активу для створення нематеріального активу не перетворює матеріальний актив на нематеріальний актив.

Перекласифікація активів розвідки та оцінки. Актив розвідки та оцінки більше не класифікується як такий, коли доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин. Перед рекласифікацією необхідно провести оцінку зменшення корисності активів розвідки та оцінки та визнати будь-який збиток від зменшення корисності.

Зменшення корисності

Визнання та оцінка. Активи розвідки та оцінки необхідно оцінювати на предмет зменшення корисності, коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість активу розвідки та оцінки може перевищити суму його очікуваного відшкодування. Коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість перевищує суму очікуваного відшкодування, суб'єкт господарювання оцінює, подає та розкриває інформацію про будь-який збиток, що виникає від зменшення корисності, відповідно до МСБО 36, за винятком передбаченого у параграфі 21 далі.

Визначення рівня для перевірки активів розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності

Суб'єкт господарювання визначає облікову політику, що регулює порядок віднесення активів розвідки та оцінки до одиниць, які генерують грошові кошти, або груп одиниць, які генерують грошові кошти, з метою оцінювання зменшення корисності таких активів. Кожна одиниця, яка генерує грошові кошти, або група одиниць, до яких відноситься актив розвідки та оцінки, не повинна бути більшою, ніж операційний сегмент, визначений відповідно до МСБО 8 “*Операційні сегменти*”.

Рівень, визнаний суб'єктом господарювання з метою перевірки зменшення корисності активів розвідки та оцінки, може складатися з однієї або кількох одиниць, які генерують грошові кошти.

Розкриття інформації.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка визначає та пояснює суми, визнані в його фінансовій звітності в результаті розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

2.8. Запаси (МСБО 2)

Мета. Метою цього Стандарту є визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (див. МСБО 11 “*Будівельні контракти*”);
- б) фінансових інструментів (див. МСБО 32 “*Фінансові інструменти: подання*” та МСФЗ 9 “*Фінансові інструменти*”); та
- в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (див. МСБО 41 “*Сільське господарство*”).

Запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 “*Оцінка справедливої вартості*”).

Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива

вартість відображає ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу такого ж об'єкта запасів на основному (або найсприятливішому) ринку для такого об'єкта запасів між учасниками ринку на дату оцінки. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж.

Оцінка запасів. Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.

Собівартість запасів. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Формули собівартості. Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.

Собівартість запасів, за винятком наведених у параграфі 23, слід визначати за формулою "перше надходження – перший видаток" (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Суб'єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб'єкта господарювання однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

Наприклад, запаси, використані в одному операційному сегменті, можуть використовуватися суб'єктом господарювання таким способом, який відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому операційному сегменті. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових правилах), сама по собі є недостатньою підставою для застосування різних формул собівартості.

Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми. Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

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

Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готову продукцію, або всі запаси у певному сегменті бізнесу. Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних фактах, які були на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих попередніх оцінках беруть до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості запасів, що їх утримують для виконання твердих контрактних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні контракту. Якщо контракт на продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими контрактами на продаж, що перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими контрактами на закупівлю. Такі забезпечення або умовні зобов'язання розглядаються згідно з МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*".

Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.

У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зросла.

Визнання як витрати. Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося сторнування.

Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запас, використаний як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації цього активу.

Розкриття інформації

У фінансовій звітності слід розкривати:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
- г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду згідно з параграфом 34;
- д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду згідно з параграфом 34;
- е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів згідно з параграфом 34; та
- є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

2.9. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність (МСФЗ 5)

Мета. Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо *припиненої діяльності*. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:

а) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за нижчою з величин – балансовою вартістю чи *справедливою вартістю* мінус *витрати на продаж* – та щоб амортизація цих активів була припинена; та

б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності – у звіті про сукупні доходи.

Сфера застосування. Вимоги цього МСФЗ щодо класифікації та подання застосовуються до всіх визнаних *непоточних активів** та усіх *ліквідаційних груп* суб'єкта господарювання.

Положення цього МСФЗ* щодо оцінки не застосовуються до таких активів, що охоплюються МСФЗ як окремі активи або частина ліквідаційної групи. Це:

а) відстрочені податкові активи (МСБО 12 “Податки на прибуток”);

б) активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 “Виплати працівникам”);

в) фінансові активи в межах сфери застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;

г) непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”;

г) непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж згідно з МСБО 41 “Сільське господарство”;

д) договірні права за страховими контрактами згідно з визначенням їх у МСФЗ 4 “Страхові контракти”.

Таблиця 2.2

Визначення термінів у МСФЗ 5

| | |
|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Вартість використання (value in use) | Теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації. |
| Високо ймовірний (highly probable) | Значно більш ймовірний, ніж просто ймовірний . |
| Витрати на продаж (costs to sell) | Припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток. |
| Ймовірний (probable) | Скоріше можливий, ніж неможливий. |
| Компонент суб'єкта господарювання (component of an entity) | Діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою фінансової звітності. |
| Ліквідаційна група (disposal group) | Група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим чином) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції. Група охоплює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, якщо група є одиницею, що генерує грошові кошти відповідно до вимог параграфів 80-87 МСБО 36 “Зменшення корисності активів” (переглянутого в 2004 р.), або якщо це є діяльністю в межах одиниці, |

| | |
|------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | яка генерує грошові кошти. |
| Непоточний актив (non-current asset) | Актив, що не відповідає визначенню поточного активу |
| Одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit) | Найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. |
| Поточний актив (current asset) | Актив, який відповідає будь-якому з таких критеріїв: а) за очікуванням, буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання; б) утримується в основному з метою продажу; в) за очікуванням, буде реалізований протягом дванадцяти місяців після звітного періоду, або г) є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для погашення зобов'язання не є обмеженим, принаймні, протягом дванадцяти місяців після звітного періоду. |
| Припинена діяльність (discontinued operation) | Компонент суб'єкта господарювання , який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та: а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності; б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності, або в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу. |
| Справедлива вартість (fair value) | Сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість у ході операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. |
| Сума очікуваного відшкодування (recoverable amount) | Більша з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання . |
| Тверда угода щодо купівлі (firm purchase commitment) | Угода з незв'язаною стороною, яка має обов'язкову силу для обох сторін і яка, як правило, юридично здійснена та а) встановлює всі суттєві умови, включаючи ціни і визначення часу операцій; та б) містить санкції за невиконання, які є достатньо великими для того, щоб виконання було високо ймовірним . |

Класифікація непоточних активів (або ліквідаційних груп) як утримуваних для продажу або утримуваних для розподілу власникам.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Для цього актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути *високо ймовірним*.

Оцінка непоточного активу (або ліквідаційної групи).

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або

за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл.*

Подання та розкриття інформації.

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

2.10. Відстрочені податкові зобов'язання і відстрочені податкові активи (МСБО 12)

МСБО 12 «Податки на прибуток»

Мета. Мета цього Стандарту – визначити обліковий підхід до податків на прибуток. Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; та

б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами цього Стандарту, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати для обліку податків на прибуток.

У цьому Стандарті до складу податків на прибуток включаються всі внутрішні та закордонні податки, що базуються на оподаткованому прибутку.

Податки на прибуток включають також інші податки, зокрема податки на дивіденди, які підлягають сплаті суб'єктові господарювання, що звітує, дочірнім, асоційованим чи спільним підприємством.

Цей Стандарт не розглядає методи обліку державних грантів (див. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”) та інвестиційні податкові пільги. Проте цей Стандарт поширюється на облік тимчасових різниць, що можуть виникати від зазначених грантів або інвестиційних податкових пільг.

Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Оподаткований прибуток (податковий збиток) – прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

Податкові витрати (податковий дохід) – загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

Поточний податок – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

Відстрочені податкові зобов'язання – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

Відстрочені податкові активи – це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; та
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається; або

б) тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

Податкова база активу або зобов'язання – це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.

Податкові витрати (податковий дохід) охоплюють поточні податкові витрати (поточний податок на прибуток) і відстрочені податкові витрати (відстрочений податок на прибуток).

Податкова база.

Податкова база активу – це сума, яка буде вирахувана для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Приклади

1 Собівартість машини становить 100. Для цілей оподаткування амортизація на суму 30 уже була вирахувана в поточному та попередніх періодах, решта суми буде вирахувана в майбутніх періодах як амортизація або як вирахування після вибуття. Дохід, що виникає від використання машини, підлягає оподаткуванню, і будь-який прибуток від вибуття машини підлягатиме оподаткуванню, а будь-який збиток від вибуття вираховуватиметься для цілей оподаткування.

Податкова база машини становить 70.

2 Балансова вартість відсотків, що підлягають отриманню, становить 100. Відповідний дохід від відсотків оподатковуватиметься на касовій основі.

Податкова база відсотків, що підлягають отриманню, дорівнює нулю.

3 Балансова вартість торговельної дебіторської заборгованості становить 100. Відповідний дохід уже було включено в оподаткований прибуток (податковий збиток).

Податкова база торговельної дебіторської заборгованості становить 100.

4 Балансова вартість дебіторської заборгованості дочірнього підприємства за дивідендами становить 100. Дивіденди оподаткуванню не підлягають.

По суті, вся балансова вартість активу підлягає вирахуванню з економічної вигоди. Відповідно, податкова база дебіторської заборгованості за дивідендами становить 100.1

5 Балансова вартість дебіторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме жодних податкових наслідків.

Податкова база позики становить 100.

8. Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.

Приклади

1. Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вираховуватимуться для цілей оподаткування на касовій основі. *Податкова база нарахованих витрат становить нуль.*

2. Поточні зобов'язання включають дохід від відсотків, отриманий авансом, балансова вартість якого становить 100. Відповідний дохід від відсотків був оподаткований на касовій основі.

Податкова база отриманих авансом відсотків дорівнює нулю.

3. Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вже були вираховані для цілей оподаткування.

Податкова база нарахованих витрат становить 100.

4. Поточні зобов'язання включають нараховані штрафи та пеню, балансова вартість яких становить 100. Штрафи та пеня не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування.

Податкова база нарахованих штрафів та пені становить 100.1

5. Балансова вартість кредиторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме податкових наслідків.

Податкова база позики становить 100

9. Деякі статті мають податкову базу, але не визнаються у звіті про фінансовий стан як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на дослідження

визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку за період, у якому вони понесені, але може не дозволятися їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) у подальших періодах. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) та балансовою вартістю, яка дорівнює нулю, є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, що спричиняє виникнення відстроченого податкового активу.

10. Якщо податкова база активу чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей Стандарт: суб'єкт господарювання (за деякими обмеженими винятками) визнає відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків. У прикладі В після параграфу 51А наведено обставини, за яких може бути корисним узяти до уваги цей основний принцип, наприклад, коли податкова база активу чи зобов'язання залежить від очікуваного способу відшкодування або компенсації.

Визнання поточних податкових зобов'язань та поточних податкових активів.

12. Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як зобов'язання на суму, що не була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив.

13. Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як актив.

14. Якщо податковий збиток використовується для відшкодування поточного податку попереднього періоду, суб'єкт господарювання визнає вигоду як актив у тому періоді, у якому виник податковий збиток, оскільки є ймовірність отримання вигоди суб'єктом господарювання і цю вигоду можна достовірно оцінити.

Визнання відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

15. Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від: а) первісного визнання гудвілу, або б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:

i) не є об'єднанням бізнесу; та

ii) не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також пов'язаних з частками в спільних підприємствах,

відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог параграфа 39.

16. Природним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволятиметься вирахувати для цілей оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням. Оскільки суб'єкт господарювання відшкодовує балансову вартість активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується, і суб'єкт господарювання матиме оподаткований прибуток. Це робить можливим втрату економічної вигоди суб'єктом господарювання у вигляді податкових платежів. Отже, цей Стандарт вимагає визнання всіх відстрочених податкових зобов'язань, за винятком певних обставин, зазначених у параграфах 15 та 39.

Приклад

Собівартість активу становить 150, його балансова вартість – 100.

Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування – 90, ставка оподаткування – 25%.

Податкова база активу становить 60 (собівартість дорівнює 150 за вирахуванням кумулятивної податкової амортизації, яка становить 90).

Для відшкодування балансової вартості, яка становить 100, суб'єкт господарювання має заробити оподаткований прибуток, який дорівнює 100, але зможе лише вирахувати податкову амортизацію 60.

Отже, суб'єкт господарювання сплатить податок на прибуток 10 (40 за ставкою 25%), коли він відшкодує балансову вартість активу.

Різниця між балансовою вартістю 100 і податковою базою 60 становить тимчасову різницю 40, що підлягає оподаткуванню.

Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 10 (40 за ставкою 25%), яке становить собою податки на прибуток, котрі він сплатить, коли відшкодує балансову вартість активу.

17. Деякі тимчасові різниці виникають, коли дохід або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку іншого періоду. Такі тимчасові різниці часто називаються різницями в часі. Далі наведено приклади тимчасових різниць цього типу, які є тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, і які спричиняють відстрочені податкові зобов'язання: а) дохід від відсотків включається до облікового прибутку пропорційно часу, але в деяких юрисдикціях може включатися до оподаткованого прибутку при отриманні грошових коштів. Податкова база дебіторської заборгованості, визнаної у звіті про фінансовий стан щодо зазначеного доходу, дорівнює нулю, оскільки дохід не впливає на оподаткований прибуток, доки грошові кошти не будуть отримані; б) амортизація, що використовується при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), може відрізнятись від суми амортизації, що

використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасова різниця – це різниця між балансовою вартістю активу та його податковою базою, яка є первісною собівартістю активу мінус усі вирахування, дозволені податковими органами щодо цього активу при визначенні оподаткованого прибутку за поточний та попередні періоди. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, виникає і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання при прискореній податковій амортизації (якщо податкова амортизація відбувається повільнішими темпами, ніж облікова амортизація, тоді виникає тимчасова різниця, яка не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу); та

в) витрати на розробку можуть бути капіталізовані та амортизовані протягом майбутніх періодів, але можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені. Податкова база таких витрат на розробки дорівнює нулю, оскільки їх уже вираховували з оподаткованого прибутку. Тимчасова різниця є різницею між балансовою вартістю витрат на розробки та їхньою нульовою податковою базою. 18. Тимчасові різниці також виникають, коли: а) придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу визнаються за їхньою справедливою вартістю згідно з МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, але відповідні коригування для цілей оподаткування не здійснюються (див. параграф 19); б) активи переоцінюються, але відповідне коригування для цілей оподаткування не здійснюється (див. параграф 20); в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл (див. параграф 21); г) податкова база активу або зобов'язання після первісного визнання відрізняється від його первісної балансової вартості, наприклад, коли суб'єкт господарювання отримує вигоду від державних грантів, що не підлягають оподаткуванню і пов'язані з активами (див. параграфи 22 та 33), або г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства чи частки у спільних підприємствах відрізняється від податкової бази інвестицій або часток участі (див. параграфи 38-45).

Об'єднання бізнесу.

19. За деякими винятками придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання визнаються при об'єднанні бізнесу за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Тимчасові різниці виникають тоді, коли об'єднання бізнесу не впливає (або впливає іншим чином) на податкові бази придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їхньою справедливою вартістю. Наприклад, якщо балансова вартість активу збільшується до справедливої вартості, а податковою базою цього активу залишається собівартість активу для попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, яка підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання. Таке остаточне відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл (див. параграф 66).

Активи, що обліковуються за справедливою вартістю.

20. МСФЗ дозволяють або вимагають обліковувати певні активи за справедливою вартістю або переоцінювати їх (див., наприклад, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 38 “Нематеріальні активи”, МСБО 40 “Інвестиційна

нерухомість” та МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”). У деяких юрисдикціях переоцінка або інше перерахування вартості активу до справедливої вартості впливає на оподаткований прибуток (податковий збиток) за поточний період. Унаслідок цього податкову базу активу коригують і тимчасова різниця не виникає. В інших юрисдикціях переоцінка чи перерахування вартості активу не впливає на оподаткований прибуток періоду переоцінки або перерахування, а отже, податкову базу активу не коригують. Незважаючи на це, майбутнє відшкодування балансової вартості приведе до отримання суб'єктом господарювання економічних вигід, які підлягають оподаткуванню, а сума, яка вираховується для цілей оподаткування, відрізнятиметься від суми цих економічних вигід. Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею, і вона спричиняє виникнення відстроченого податкового зобов'язання чи активу. Це твердження є правильним, навіть якщо:

а) суб'єкт господарювання не має наміру продати актив. У таких випадках переоцінена балансова вартість активу відшкодуватиметься шляхом його використання, а це генеруватиме оподаткований прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка є допустимою для цілей оподаткування в майбутніх періодах, або б) податок на приріст капіталу відстрочується, якщо надходження від продажу активу інвестують у подібні активи. У таких випадках податок врешті-решт підлягає сплаті після продажу або використання подібних активів.

Первісне визнання активу чи зобов'язання.

22. Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання активу чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість активу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування. Метод обліку таких тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка привела до первісного визнання активу:

а) при об'єднанні бізнесу суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання чи актив, а це впливає на суму гудвілу або прибутку від вигідної покупки, який він визнає (див. параграф 19);

б) якщо операція впливає на обліковий або оподаткований прибуток, суб'єкт господарювання визнає будь-яке відстрочене податкове зобов'язання чи актив і остаточні відстрочені податкові витрати або дохід у прибутку або збитку (див. параграф 59);

в) якщо операція не є об'єднанням бізнесу і не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподаткований прибуток, суб'єкт господарювання визнавав би (у разі відсутності обмежень, зазначених у параграфах 15 та 24) остаточне відстрочене податкове зобов'язання або актив та коригував би балансову вартість активу чи зобов'язання на таку саму величину. Подібне коригування зробить фінансову звітність менш прозорою, а тому цей Стандарт забороняє суб'єктові господарювання визнавати остаточне відстрочене податкове зобов'язання чи актив як при первісному, так і при подальшому визнанні (див. далі приклад). Крім того, суб'єкт господарювання не визнає подальших змін невизнаного відстроченого податкового зобов'язання чи активу при амортизації активу.

Приклад до параграфа 22в)

Суб'єкт господарювання має намір використовувати актив, собівартість якого становить 1000, протягом строку його корисної експлуатації (п'ять років), а потім продати за нульовою ліквідаційною вартістю. Ставка оподаткування дорівнює 40%. Амортизація активу не підлягає вирахуванню для цілей оподаткування. Після продажу будь-який приріст капіталу не підлягатиме оподаткуванню, а будь-яка втрата капіталу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування.

Коли суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість активу, він отримає оподаткований прибуток 1000 і сплатить податок 400. Суб'єкт господарювання не визнає остаточного відстроченого податкового зобов'язання 400, оскільки воно виникає від первісного визнання активу.

У наступному році балансова вартість активу становитиме 800. Отримавши оподаткований прибуток 800, суб'єкт господарювання сплатить податок 320. Суб'єкт господарювання не визнає відстроченого податкового зобов'язання 320, оскільки воно виникає від первісного визнання активу.

23. Відповідно до МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”, емітент складного фінансового інструмента (наприклад, облигацій, які можна конвертувати) класифікує компонент зобов'язання інструмента як зобов'язання, а компонент власного капіталу – як власний капітал. У деяких юрисдикціях податкова база компонента зобов'язання після первісного визнання дорівнює первісній балансовій вартості суми компонентів зобов'язання та власного капіталу. Остаточна оподатковувана тимчасова різниця виникає після первісного визнання компонента власного капіталу окремо від компонента зобов'язання. Тому виняток, установлений у параграфі 15 б), не застосовується. Отже, суб'єкт господарювання визнає остаточне відстрочене зобов'язання. Згідно з параграфом 61, відстрочене податкове зобов'язання безпосередньо дебетується на балансову вартість компонента власного капіталу. Відповідно до параграфа 58, подальші зміни відстроченого податкового зобов'язання визнають у прибутку або збитку як відстрочені податкові витрати (дохід).

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

24. Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним, що буде отримано оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу або зобов'язання в операції, яка: а) не є об'єднанням бізнесу; та б) не впливає під час здійснення операції ні на обліковий прибуток, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток).

Однак у випадку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і відносяться до інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також до часток участі в спільних підприємствах, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до параграфа 44.

25. Природним при визнанні зобов'язання є те, що балансова вартість буде погашена у майбутніх періодах шляхом вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Коли ресурси вибувають із суб'єкта господарювання, їхню суму частково або повністю можна вираховувати при визначенні оподаткованого прибутку пізнішого періоду, ніж той, у якому

визнається зобов'язання. У таких випадках існує тимчасова різниця між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою. Відповідно, відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, що їх можна відшкодувати в майбутніх періодах, коли цю частину зобов'язання визнають як вирахування при визначенні оподаткованого прибутку. Подібно до цього, якщо податкова база активу перевищує його балансову вартість, така різниця веде до виникнення відстроченого податкового активу щодо податків на прибуток, які відшкодовуватимуться в майбутніх періодах.

Приклад

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання 100 за нарахованими витратами щодо гарантій на продукцію. Для цілей оподаткування витрати щодо гарантій на продукцію не підлягатимуть вирахуванню, доки суб'єкт господарювання не сплатить претензії. Ставка оподаткування становить 25%.

Податкова база зобов'язання дорівнює нулю (балансова вартість 100 мінус сума, що підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування стосовно цього зобов'язання в майбутніх періодах). При погашенні зобов'язання за балансовою вартістю суб'єкт господарювання зменшить свій майбутній оподаткований прибуток на 100 і, відповідно, зменшить свої майбутні податкові платежі на 25 (100 за ставкою 25%). Різниця між балансовою вартістю 100 і нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, сумою 100. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив 25 (100 за ставкою 25%) за умови ймовірності того, що суб'єкт господарювання заробить достатній оподаткований прибуток у майбутніх періодах, щоб отримати вигоди від зменшення суми податкових платежів.

26. Далі наведено приклади тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і ведуть до виникнення відстрочених податкових активів:

а) витрати на пенсійне забезпечення можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку як послуга, що надається працівником, але вираховуються при визначенні оподаткованого прибутку, коли суб'єкт господарювання сплачує внески до пенсійного фонду або коли суб'єкт господарювання виплачує пенсії. Тимчасова різниця існує між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою; податкова база цього зобов'язання, як правило, дорівнює нулю. Така тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, веде до відстроченого податкового активу, оскільки економічні вигоди надійдуть до суб'єкта господарювання у формі вирахування з оподаткованих прибутків, коли сплачуються внески або пенсії;

б) витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені, але їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) може не дозволятися до пізнішого періоду. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вираховувати в майбутніх періодах) і нульовою балансовою вартістю є тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу;

в) за деякими винятками, суб'єкт господарювання визнає придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу за

їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Якщо прийняте зобов'язання визнається на дату придбання, але пов'язані з ним витрати не вираховують при визначенні оподаткованих прибутків до пізнішого періоду, то виникає тимчасова різниця, що не підлягає вирахуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив також виникає, коли справедлива вартість придбаного ідентифікованого активу менше його податкової бази. В обох випадках остаточний відстрочений податковий актив впливає на гудвіл (див. параграф 66); та

г) певні активи можуть відображатися за їхньою справедливою вартістю або переоцінюватися без відповідного коригування для цілей оподаткування (див. параграф 20). Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, виникає тоді, коли податкова база активу перевищує його балансову вартість.

27. Сторнування тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, спричиняє вирахування при визначенні оподаткованих прибутків майбутніх періодів. Проте економічні вигоди у вигляді зменшення податкових платежів надходитимуть до суб'єкта господарювання тільки у тому разі, якщо він заробить достатні оподатковані прибутки, з якими можна згортати це вирахування. Отже, суб'єкт господарювання визнає відстрочені податкові активи тільки тоді, коли існує ймовірність того, що будуть наявні оподатковані прибутки, за рахунок яких можна використати тимчасові різниці, котрі підлягають вирахуванню.

28. Наявність оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати тимчасову різницю, котра підлягає вирахуванню, є ймовірною тоді, коли існують достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податку, і коли сторнування цих тимчасових різниць передбачається:

а) у тому самому періоді, в якому передбачене сторнування тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, або

б) у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.

У таких випадках відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, у якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

29. У разі недостатності суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання-платника податку, відстрочений податковий актив визнається в межах того, що:

а) є ймовірність, що суб'єкт господарювання матиме достатній оподаткований прибуток, який відноситься до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання-платника податку у той самий період, що і сторнування тимчасової різниці, яка підлягає вирахуванню (або в періодах, на які можна переносити податковий збиток, що виникає від відстроченого податкового активу). Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи матиме він достатній оподаткований прибуток у майбутніх періодах, не враховує суми, які підлягають оподаткуванню та виникають від тимчасових різниць, що

підлягають вирахуванню і, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, тому що для використання самого відстроченого податкового активу, який виникає від цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній оподаткований прибуток, або б) суб'єкт господарювання має можливість планувати податки, що веде до створення оподаткованого прибутку у відповідних періодах. 30. Можливість планувати податки – це комплекс заходів, до яких суб'єкт господарювання може вдатися задля створення чи збільшення оподаткованого прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди. Наприклад, у деяких юрисдикціях оподаткований прибуток може створюватися чи збільшуватися шляхом: а) вибору підходу до оподаткування доходу від відсотків або при отриманні, або при нарахуванні; б) відстрочення претензії для певних вирахувань оподаткованого прибутку; в) продажу активів (і, можливо, продажу з подальшою орендою), вартість яких зросла, але податкова база не була скоригована для відображення такого зростання; г) продажу активу, який приносить прибуток, що не підлягає оподаткуванню (наприклад, облігації державної позики в деяких юрисдикціях), з метою придбання іншої інвестиції, яка приносить оподаткований прибуток. У випадках, коли можливості планувати податки дозволяють переносити оподаткований прибуток на наступний або попередній період, використання податкового збитку або податкових пільг усе ще залежить від майбутнього оподаткованого прибутку з інших джерел, ніж тимчасові різниці, що виникнуть у майбутньому.

31. Якщо суб'єкт господарювання нещодавно зазнав збитків, він керується положеннями параграфів 35 та 36.

Первісне визнання активу чи зобов'язання.

33. Єдиним випадком виникнення відстроченого податкового активу після первісного визнання активу є випадок, коли державний грант, що не підлягає оподаткуванню і пов'язаний з активом, вираховується при визначенні балансової вартості активу; але для цілей оподаткування він не вираховується з суми активу, яка амортизується (іншими словами, з його податкової бази); балансова вартість активу є меншою за його податкову базу, і це веде до виникнення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Державні гранти можна також визнавати як відстрочений дохід, і тоді різниця між відстроченим доходом та його нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Який би метод подання суб'єкт господарювання не прийняв, він не визнає остаточного відстроченого податкового активу з причин, наведених в параграфі 22.

Невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

34. Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг за умови, якщо є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

Переоцінка невизнаних відстрочених податкових активів.

37. У кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання переоцінює невизнані відстрочені податкові активи. Суб'єкт господарювання визнає раніше не визнані відстрочені податкові активи, якщо виникає ймовірність того, що майбутній оподаткований прибуток уможливить відшкодування відстроченого податкового активу. Наприклад, поліпшення умов торгівлі може збільшити ймовірність того, що суб'єкт господарювання буде спроможним генерувати достатній оподаткований прибуток у майбутньому, щоб відстрочений податковий актив відповідав критеріям визнання, викладеним у параграфах 24 або 34. Ще один приклад – коли суб'єкт господарювання переоцінює відстрочені податкові активи на дату об'єднання бізнесу або після неї (див. параграфи 67 та 68).

Інвестиції в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах

38. Тимчасові різниці виникають тоді, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах (тобто частки материнського підприємства або інвестора в чистих активах дочірнього підприємства, відділення, асоційованого підприємства або об'єкта інвестування, включаючи балансову вартість гудвілу) відрізняється від податкової бази (яка часто є собівартістю) інвестиції чи частки. Такі різниці можуть виникати за різних умов, наприклад, у разі:

а) наявності нерозподілених прибутків дочірніх підприємств, відділень, асоційованих і спільних підприємств;

б) зміни валютного курсу, коли материнське і дочірнє підприємство розташовані в різних країнах; та

в) зменшення балансової вартості інвестиції в асоційовану компанію до суми її очікуваного відшкодування. У консолідованій фінансовій звітності тимчасова різниця може відрізнитися від тимчасової різниці, пов'язаної з цією інвестицією, у фінансовій звітності материнського підприємства, якщо материнське підприємство обліковує інвестицію у своїй окремій фінансовій звітності за собівартістю або за переоціненою сумою.

39. Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та з частками у спільних підприємствах, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі обидві умови:

а) материнське підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці; та

б) є ймовірним, що тимчасова різниця не сторнуватиметься в недалекому майбутньому.

40. Оскільки материнське підприємство контролює дивідендну політику свого дочірнього підприємства, воно спроможне контролювати визначення часу сторнування тимчасових різниць, пов'язаних з цією інвестицією (у тому числі тимчасових різниць, що виникають не тільки від нерозподіленого прибутку, а й від будь-яких змін курсових різниць). Окрім того, часто практично неможливо

визначити суму податків на прибуток, яку треба буде сплатити при сторнуванні тимчасової різниці. Таким чином, якщо материнське підприємство визначило, що ці прибутки не будуть розподілені в недалекому майбутньому, воно не визнає відстрочене податкове зобов'язання. Це стосується й інвестицій у відділення.

41. Немонетарні активи та зобов'язання суб'єкта господарювання оцінюються в його функціональній валюті (див. МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”). Якщо оподаткований прибуток чи податковий збиток суб'єкта господарювання (а отже, податкова база його немонетарних активів і зобов'язань) визначається в іншій валюті, тоді зміни валютних курсів спричиняють виникнення тимчасових різниць, що ведуть до виникнення визнаного відстроченого податкового зобов'язання або (згідно з параграфом 24) активу. Остаточний відстрочений податок відображається за дебетом або кредитом прибутку чи збитку (див. параграф 58).

42. Інвестор в асоційоване підприємство не контролює цього суб'єкта господарювання і, як правило, не спроможний визначати його дивідендну політику. Отже, за відсутності угоди, згідно з вимогами якої прибутки асоційованого підприємства не розподілятимуться в недалекому майбутньому, інвестор визнає відстрочене податкове зобов'язання, що виникає від тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і відносяться до інвестиції в асоційоване підприємство. В деяких випадках інвестор може бути неспроможним визначити суму податку, яка була б сплачена, якщо він відшкодує вартість інвестиції в асоційоване підприємство, але може визначити, що вона дорівнюватиме мінімальній сумі або перевищуватиме її. У таких випадках відстрочене податкове зобов'язання оцінюється за цією сумою.

43. В угоді, яку укладають учасники спільного підприємства, як правило, передбачається розподіл прибутків та визначається, чи потрібна згода всіх учасників або їх визначеної більшості для розв'язання таких питань. Якщо учасник спільного підприємства може контролювати розподіл прибутків та існує ймовірність того, що ці прибутки в недалекому майбутньому не будуть розподілені, відстрочене податкове зобов'язання не визнається.

44. Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та часток у спільних підприємствах, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність того, що:

а) тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому; та

б) оподаткований прибуток буде доступним, і до нього можна застосувати тимчасову різницю.

45. Суб'єкт господарювання враховує рекомендації, викладені в параграфах 28–31, вирішуючи, чи визнавати відстрочений податковий актив щодо тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню і відносяться до його інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства, а також до його часток у спільних підприємствах.

Оцінка

46. Поточні податкові зобов'язання (активи) за поточний і попередній періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати у податкових органів) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.

47. Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.

48. Поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання, як правило, оцінюються із застосуванням прийнятих ставок оподаткування (та податкового законодавства). Проте в деяких юрисдикціях оголошені державними органами податкові ставки (та податкове законодавство) вплив починають превалювати та мають значний вплив до їхнього фактичного встановлення, яке може відбутися через кілька місяців після оголошення. У таких випадках податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням оголошеної ставки оподаткування (та податкового законодавства).

49. Якщо до різних рівнів оподаткованого прибутку застосовуються різні ставки оподаткування, відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням середніх ставок оподаткування, які передбачається застосувати до оподаткованого прибутку (податкового збитку) в тих періодах, у яких очікується сторнування тимчасових різниць.

51. Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів має відображати податкові наслідки, які відповідали б способу, яким суб'єкт господарювання передбачає на кінець звітного періоду відшкодувати або погасити балансову вартість своїх активів і зобов'язань.

52. У деяких юрисдикціях спосіб відшкодування (погашення) суб'єктом господарювання балансової вартості активу (зобов'язання) може впливати на один або на обидва такі елементи:

а) застосовувану ставку оподаткування, коли суб'єкт господарювання відшкодує (погашає) балансову вартість активу (зобов'язання); б) податкову базу активу (зобов'язання). У таких випадках суб'єкт господарювання оцінює відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, застосовуючи ставку оподаткування і податкову базу, які відповідають способу відшкодування або погашення.

Приклад А

Балансова вартість об'єкта основних засобів становить 100, її податкова база – 60. Ставка оподаткування 20% застосовувалася б, якби об'єкт був проданий, а ставка оподаткування 30% застосовувалася б до інших прибутків.

Суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 8 (40 за ставкою 20%), якщо він передбачає продати об'єкт без його подальшого використання, і відстрочене податкове зобов'язання 12 (40 за ставкою 30%), якщо він передбачає утримувати об'єкт та відшкодувати його балансову вартість шляхом використання.

Приклад Б

Собівартість об'єкта основних засобів становить 100, його балансову вартість 80 переоцінено до 150. Для цілей оподаткування відповідне коригування не проведене. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування становить 30, ставка оподаткування дорівнює 30%. Якщо об'єкт продається за ціною, більшою, ніж його собівартість, кумулятивна податкова амортизація в розмірі 30 буде включена до оподаткованого прибутку, але надходження від продажу, що перевищують собівартість об'єкта, оподаткуванню не підлягають.

Податкова база об'єкта становить 70, а тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, становить 80.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподаткований прибуток на суму 150, але при цьому зможе вирахувати амортизацію тільки 70. За цією схемою, відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%).

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його негайного продажу за 150, то відстрочене податкове зобов'язання обчислюватиметься так:

| | Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню | Ставка податку | Відстрочене податкове зобов'язання |
|------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------|------------------------------------|
| Кумулятивна податкова амортизація | 30 | 30% | 9 |
| Надходження, що перевищують собівартість | 50 | нуль | - |
| Усього | 80 | | 9 |

(Примітка. Відповідно до параграфа 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному прибутку).

Приклад В

Умови такі самі, що й у прикладі Б, за винятком того, що у разі, якщо об'єкт буде проданий за ціною, вищою від його собівартості, кумулятивна податкова амортизація буде включена до оподаткованого прибутку (за ставкою 30%), а надходження від продажу оподатковуватимуться за ставкою 40% після вирахування скоригованої на інфляцію собівартості 110.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподаткований прибуток на суму 150, але зможе вирахувати амортизацію тільки в розмірі 70. За цією схемою податкова база дорівнює 70, і при цьому виникає тимчасова різниця 80, яка підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%), як і в прикладі Б.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість шляхом негайного продажу об'єкта за 150, то він зможе вирахувати проіндексовану собівартість 110. Чисті надходження 40 оподатковуватимуться за ставкою 40%. Крім того, до оподаткованого прибутку буде включена кумулятивна податкова амортизація 30, що оподатковуватиметься за ставкою 30%. За цією схемою податкова база дорівнює 80 (110 мінус 30), існує тимчасова різниця 70, що підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 25 (40 за ставкою 40% плюс 30 за ставкою 30%). Якщо податкова база в цьому прикладі не є очевидною відразу, корисним буде врахування основного принципу, викладеного в параграфі 10.

(Примітка: згідно з параграфом 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному прибутку).

51Б. Якщо відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив виникає внаслідок активу, що не амортизується, оціненого з використанням моделі, описаній в МСБО 16, то оцінка відстроченого податкового зобов'язання або і відстроченого податкового активу має відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості активу, що не амортизується, унаслідок продажу, незалежно від бази оцінювання балансової вартості такого активу. Відповідно, якщо податковий закон визначає ставку оподаткування, що застосовується до оподатковуваної суми, отриманої від продажу активу, яка відрізняється від ставки оподаткування, що застосовується до оподатковуваної суми, отриманої від використання активу, то перша ставка застосовується для оцінювання відстроченого податкового зобов'язання або активу, пов'язаного з активом, що не амортизується.

51В. Якщо відстрочене податкове зобов'язання або актив виникає внаслідок інвестиційної нерухомості, яка оцінюється з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростовне припущення, що балансова вартість інвестиційної нерухомості буде відшкодована шляхом продажу. Відповідно, якщо це припущення не спростовується, оцінка відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу має відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Припущення спростовується, якщо інвестиційна нерухомість амортизується і утримується в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в інвестиційній нерухомості протягом часу, а не унаслідок продажу. Якщо припущення спростовується, виконуються вимоги параграфів 51 та 51А.

Ілюстративний приклад до параграфа 51В

Собівартість інвестиційної нерухомості 100, а справедлива вартість 150. Вона оцінена з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40. Інвестиційна нерухомість охоплює землю собівартістю 40 і справедливою вартістю 60 та будівлю собівартістю 60 і справедливою вартістю 90. Земля має необмежений строк корисної експлуатації.

Кумулятивна амортизація будівлі з метою оподаткування 30. Нереалізовані зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості не впливають на оподатковуваний прибуток. Якщо інвестиційна нерухомість продається за суму, що перевищує собівартість, то сторнування кумулятивної податкової амортизації у 30 буде включене в оподатковуваний прибуток та оподатковуватиметься за ставкою оподаткування 30%. Для коштів від продажу, які перевищують собівартість, податковий закон встановлює ставки оподаткування 25% для активів, утримуваних для продажу протягом менш ніж двох років, та 20% для активів, утримуваних протягом двох років і більше.

Оскільки інвестиційна нерухомість оцінюється з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростовне припущення, що суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Якщо це припущення не спростовується, то відстрочений податок відображає податкові наслідки відшкодування балансової вартості повністю шляхом продажу, навіть якщо суб'єкт господарювання передбачає отримати дохід від оренди цієї нерухомості до продажу.

Податкова база землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40). Податкова база будівлі, якщо вона продається, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30). Внаслідок цього сукупна тимчасова різниця, пов'язана з інвестиційною нерухомістю, 80 (20 + 60). Відповідно до параграфа 47, ставка оподаткування – це ставка, яку передбачається використовувати в період реалізації інвестиційної нерухомості. Отже, якщо суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримування її протягом більше ніж двох років, загальне відстрочене податкове зобов'язання обчислюється так:

| | Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню | Ставка податку | Відстрочене податкове зобов'язання |
|------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------|------------------------------------|
| Кумулятивна податкова амортизація | 30 | 30% | 9 |
| Надходження, що перевищують собівартість | 50 | 20% | 10 |
| Усього | 80 | | 19 |

Якщо суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримування її протягом менше ніж двох років, то наведений вище розрахунок слід змінити, застосувавши ставку оподаткування 25%, а не 20%, до коштів, що перевищують собівартість.

Якщо ж, навпаки, суб'єкт господарювання утримує будівлю в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в будівлі протягом часу, а не шляхом продажу, то це припущення буде спростоване для будівлі. Проте земля не амортизується. Тому припущення про відшкодування шляхом продажу не буде спростоване для землі. Звідси витікає, що відстрочене податкове зобов'язання відобразить податкові наслідки відшкодування балансової вартості будівлі шляхом використання, а балансової вартості землі шляхом продажу.

База оподаткування будівлі, якщо вона використовується, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 18 (60 за 30%).

База оподаткування землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 4 (20 за 20%).

Отже, якщо припущення про відшкодування шляхом продажу скасовується для будівлі, то відстрочене податкове зобов'язання, пов'язане з інвестиційною нерухомістю, 22 (18 + 4).

51Г. Спростовне припущення в параграфі 51В також застосовується, коли відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив виникає внаслідок оцінювання інвестиційної нерухомості в об'єднанні бізнесу, якщо суб'єкт господарювання використовуватиме модель справедливої вартості, оцінюючи цю інвестиційну нерухомість у подальшому. 51Г. Параграфи 51Б–51Г не змінюють вимоги застосовувати принципи, викладені в параграфах 23–33 (тимчасові різниці, що не включаються до оподаткованого прибутку) та параграфах 34–36 (невикористані податкові збитки та невикористані податкові кредити) цього стандарту, при визнанні та оцінюванні відстрочених податкових активів. 52. [переміщено та перенумеровано як 51А] 52А. У деяких юрисдикціях податки на прибуток підлягають сплаті за підвищеною чи зниженою ставкою, якщо частина або весь чистий або

нерозподілений прибуток виплачується у формі дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання. У деяких інших юрисдикціях податки на прибуток можуть відшкодовуватися або підлягати сплаті, якщо частина або весь чистий нерозподілений прибуток виплачується у формі дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання. За таких обставин поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання оцінюються за ставкою оподаткування, що застосовується до нерозподілених прибутків.

52Б. За обставин, наведених у параграфі 52А, податкові наслідки доходу у формі дивідендів визнаються тоді, коли визнається зобов'язання виплатити дивіденди. Податкові наслідки доходу у формі дивідендів більш прямо пов'язані з минулими операціями чи подіями, ніж з виплатами власникам. Тому податкові наслідки доходу у формі дивідендів визнаються у прибутку або збитку за період, як цього вимагає параграф 58, за винятком випадків, коли податкові наслідки доходу у формі дивідендів спричинені обставинами, зазначеними в параграфах 58 а) та б).

Ілюстративний приклад до параграфів 52А та 52Б

У наведеному далі прикладі розглядається оцінка поточних та відстрочених податкових активів і зобов'язань суб'єктом господарювання в тій юрисдикції, де податки на прибуток підлягають сплаті за завищеною ставкою на нерозподілений прибуток (50%), причому деяка сума відшкодовується, коли розподіляються прибутки. Ставка оподаткування розподілених прибутків становить 35%. В кінці звітного періоду, 31 грудня 20X1 р., суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання щодо дивідендів, запропонованих або оголошених після звітного періоду. Внаслідок цього дивіденди не визнаються в році 20X1. Прибуток за 20X1 р., що підлягає оподаткуванню, дорівнює 100000. Чиста тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню за рік 20X1, становить 40000.

Суб'єкт господарювання визнає поточне податкове зобов'язання і поточні податкові витрати на виплату прибутку у розмірі 50000. Жодний актив не визнається на суму, яку потенційно очікують відшкодувати внаслідок майбутніх дивідендів. Суб'єкт господарювання визнає також відстрочене податкове зобов'язання та відстрочені податкові витрати на суму 20000 (40000 за ставкою 50%), які відображають податки на прибуток, що їх сплатить суб'єкт господарювання, коли він відшкодує або компенсує балансову вартість своїх активів та зобов'язань, базуючись на ставці оподаткування, що застосовується до нерозподілених прибутків.

Згодом 15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає дивіденди на суму 10000 щодо попередніх операційних прибутків як зобов'язання.

15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає відшкодування податків на прибуток на суму 1500 (15% від дивідендів, визнаних як зобов'язання) як поточний податковий актив та як зменшення поточних податкових витрат на виплату прибутку за 20X2 р.

53. Відстрочені податкові активи та зобов'язання не слід дисконтувати.

54. Достовірне визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань на основі дисконтування вимагає складання детального графіка сторнування кожної тимчасової різниці. У багатьох випадках скласти такий графік практично неможливо або дуже складно. Отже, недоцільно вимагати дисконтування відстрочених податкових активів та зобов'язань. Дозвіл (але не вимога) дисконтувати унеможливить порівняння відстрочених податкових

активів та зобов'язань різних суб'єктів господарювання. Тому цей Стандарт не вимагає та не дозволяє дисконтувати відстрочені податкові активи та зобов'язання.

55. Тимчасові різниці визначаються з огляду на балансову вартість активу чи зобов'язання. Це застосовується, навіть якщо балансова вартість сама визначається на основі дисконтування, наприклад, по відношенню до зобов'язань щодо пенсійного забезпечення (див. МСБО 19 “Виплати працівникам”).

56. Балансову вартість відстроченого податкового активу слід переглядати в кінці кожного звітного періоду. Суб'єктові господарювання слід зменшити балансову вартість відстроченого податкового активу в тих межах, у яких більше не буде ймовірною наявність оподаткованого прибутку, достатнього, щоб дозволити використати вигоду від відстроченого податкового активу повністю або частково. Будь-яке таке зменшення слід сторнувати за умови, якщо стає ймовірною наявність достатнього оподаткованого прибутку.

Визнання поточного та відстроченого податку.

57. Облік впливу операції чи іншої події на поточні та відстрочені податки відповідає обліку самої операції чи події. Цей принцип розкрито в параграфах 58–68В.

Статті, що визнаються у прибутку або збитку.

58. Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:

а) операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі (див. параграфи 61А–65); або б) об'єднання бізнесу (див. параграфи 66–68).

59. Більшість відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів виникає тоді, коли доходи або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку (податкового збитку) іншого періоду. Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку. Прикладами цього є:

а) дохід від відсотків, роялті, дивідендів, отриманий із затримкою та включений до облікового прибутку на основі розподілу за часом відповідно до МСБО 18 “Дохід”, але включений до оподаткованого прибутку (податкового збитку) на касовій основі; та

б) витрати на нематеріальні активи, капіталізовані відповідно до МСБО 38 та амортизовані у прибутку або збитку, але вираховані для цілей оподаткування в момент їхнього виникнення.

60. Балансова вартість відстрочених податкових активів і зобов'язань може змінюватися, навіть коли сума відповідних тимчасових різниць не змінюється. Це може відбуватися внаслідок, наприклад:

а) зміни ставок оподаткування або податкового законодавства;

б) переоцінки спроможності відшкодувати відстрочені податкові активи; або

в) зміни передбаченого способу відшкодування активу.

Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку, крім випадків, коли податок пов'язаний зі статтями, попередньо відображеними поза прибутком або збитком (див. параграф 63).

Статті, що визнаються поза прибутком або збитком.

61А. Поточні та відстрочені податки слід визнавати поза прибутком або збитком, якщо податок відноситься до статей, що визнаються в тому самому або іншому періоді поза прибутком або збитком. Отже, поточні та відстрочені податки, які відносяться до статей, що визнаються в тому самому або в іншому періоді: а) в іншому сукупному прибутку, слід визнавати в іншому сукупному прибутку (див. параграф 62); б) безпосередньо у власному капіталі, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі (див. параграф 62А).

62. Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють визнавати певні статті в іншому сукупному прибутку. Прикладами таких статей є:

а) зміна балансової вартості, що виникає від переоцінки основних засобів (див. МСБО 16); та

в) курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці (див. МСБО 21);

62А. Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють відображати певні статті за кредитом або дебетом власного капіталу. Прикладами таких статей є:

а) коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики, яка застосовується ретроспективно, або внаслідок виправлення помилки (див. МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”);

б) суми, що виникають при первісному визнанні компонента власного капіталу у складному фінансовому інструменті (див. параграф 23).

63. За виняткових обставин може бути важко визначити суму поточного та відстроченого податку, що відноситься до статей, які визнаються поза прибутком або збитком (або в іншому сукупному прибутку чи безпосередньо у власному капіталі). Наприклад, це може відбуватися, коли:

а) існує градація ставок податку на прибуток і неможливо визначити ставку, за якою конкретний компонент оподаткованого прибутку (податкового збитку) був оподаткований;

б) зміна ставки оподаткування або інших правил оподаткування впливає на відстрочений податковий актив чи зобов'язання, які відносяться (повністю або частково) до статті, що попередньо була визнана поза прибутком або збитком; або

в) суб'єкт господарювання визначає необхідність визнати відстрочений податковий актив або повністю припинити його визнання, а відстрочений податковий актив стосується (повністю чи частково) статті, що раніше була визнана поза прибутком або збитком.

У таких випадках поточний і відстрочений податки, пов'язані зі статтями, що визнаються поза прибутком або збитком, базуються на обґрунтованому

пропорційному розподілі поточного і відстроченого податків суб'єкта господарювання у відповідній юрисдикції або іншому способі, який веде до прийнятнішого розподілу за даних умов.

64. МСБО 16 не визначає, чи має суб'єкт господарювання переносити щорічно із дооцінки до нерозподіленого прибутку суму, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього активу. Якщо суб'єкт господарювання робить таке перенесення, то перенесена сума не включає будь-якого пов'язаного з нею відстроченого податку. Подібні міркування застосовуються до перенесення при вибутті об'єкта основних засобів.

65. Якщо актив переоцінюється для цілей оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази визнаються в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка активу для цілей оподаткування не пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визнається у прибутку або збитку.

65А. Якщо суб'єкт господарювання виплачує дивіденди своїм акціонерам, від нього може вимагатися сплатити частину дивідендів податковим органам за дорученням акціонерів. У багатьох юрисдикціях цю суму називають податком на дивіденди. Така сума, що сплачена чи підлягає сплаті податковим органам, відображається за дебетом власного капіталу як частина дивідендів.

Подання

Згортання.

71. Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати визнані суми; та

б) суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити зобов'язання.

74. Суб'єктові господарювання слід згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, якщо і тільки якщо:

а) суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати поточні податкові активи і поточні податкові зобов'язання; та

б) відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що накладені тим самим податковим органом:

i) на той самий суб'єкт господарювання, що підлягає оподаткуванню, або

ii) на інших суб'єктів господарювання, які підлягають оподаткуванню і мають намір погасити поточні податкові зобов'язання та активи на нетто-основі або реалізувати актив та одночасно погасити зобов'язання у кожному майбутньому періоді, в якому передбачається погасити або відшкодувати суттєві суми відстрочених податкових зобов'язань чи активів.

Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності.

77. Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності слід подавати у звіті про сукупні доходи.

77А. Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку або збитку в окремому звіті про прибутки та збитки, як наведено в параграфі 81 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутого у 2007 р.), він подає податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності, в цьому окремому звіті. Курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті

78. МСБО 21 вимагає визнання певних курсових різниць як доходів чи витрат, але не вказує, де саме у звіті про сукупні доходи слід подавати такі різниці. Відповідно, у тій частині звіту про сукупні доходи, де визнаються курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті, такі різниці можна класифікувати як відстрочені податкові витрати (дохід), якщо таке подання вважається найкориснішим для користувачів фінансової звітності.

Розкриття інформації.

79. Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.

80. До компонентів податкових витрат (доходу) можуть належати:

а) поточні податкові витрати (дохід);
б) усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;

в) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;

г) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;

г) сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;

д) сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат;

е) відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу відповідно до параграфа 56; та

є) сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.

81. Слід також окремо розкривати таку інформацію:

а) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу (див. параграф 62А); аб) суму податку на прибуток, що відноситься до кожного

компонента іншого сукупного прибутку (див. параграф 62 та МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.);

в) роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком. Таке роз'яснення подається формах одній з наведених нижче форм або в обох формах, а саме:

i) числове узгодження сум податкових витрат (доходу) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування, що їх слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати, або

ii) числове узгодження сум середньої діючої ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати;

г) роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;

г) суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;

д) сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. параграф 39);

е) для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:

i) суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;

ii) суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;

є) щодо припиненої діяльності – податкові витрати, пов'язані з:

i) прибутком або збитком від припинення діяльності; та ii) прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період;

ж) суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;

з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу (див. параграф 67), суму цієї зміни; та и) якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати (див. параграф 68), опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід.

82. Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню; та

б) суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив. 82А. За обставин, наведених у параграфі 52А, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суми потенційних податкових наслідків доходу, які можна визначити, а також про те, чи є потенційні податкові наслідки доходу такими, що їх не можна визначити.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- Згідно з *IFRS/IAS* землю, яка утримується для надання в оренду іншим, визнають як:

| | |
|---------------------------------------------|---------------------------------|
| (a) class of property, plant and equipment; | (b) class of intangible assets; |
| (c) exploration and evaluation assets; | (d) investment property |
- Згідно з *IFRS/IAS* будівлю, яку утримується для адміністративних цілей, визнають як:

| | |
|---------------------------------------------|---------------------------------|
| (a) class of property, plant and equipment; | (b) class of intangible assets; |
| (c) exploration and evaluation assets; | (d) investment property |
- Згідно з *IFRS/IAS* кораблі і літаки, які утримується для надання послуг, визнають як:

| | |
|---------------------------------------------|---------------------------------|
| (a) class of property, plant and equipment; | (b) class of intangible assets; |
| (c) exploration and evaluation assets; | (d) investment property |
- Елементом собівартості об'єкта *PP&E* є ціна його придбання,

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (a) не включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок; | (b) включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок; |
| (c) включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання без вирахування торговельних знижок та цінових знижок; | (d) включаючи експортні мита та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок |
- Ціна, яку можна отримати від продажу активу або передачі зобов'язання в операції між ринковими учасниками у вимірі, це ...

| | |
|----------------------|----------------------------|
| (a) carrying amount; | (b) entity-specific value; |
| (c) fair value; | (d) residual value |

6. Суму, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності, називають:
 (a) *carrying amount*; (b) *entity-specific value*;
 (c) *fair value*; (d) *residual value*
7. Теперішню вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання, називають:
 (a) *carrying amount*; (b) *entity-specific value*;
 (c) *fair value*; (d) *residual value*
8. Метод амортизації *PP&E*, за яким відрахування базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу, називається;
 (a) *straight-line method*; (b) *units of production method*;
 (c) *diminishing balance method*; (d) *deferred method*
9. Метод амортизації *PP&E*, результатом застосування якого є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації, називається:
 (a) *straight-line method* (b) *units of production method*
 (c) *diminishing balance method* (d) *deferred method*
10. Об'єкт *PP&E*, який класифіковано як актив утримуваний для продажу...
 (a) амортизують *straight-line method* (b) амортизують *units of production method*
 (c) амортизують *diminishing balance method* (d) припиняють амортизувати
11. Витрати на модифікацію об'єкта *PP&E*, яка призведе до збільшення строку використання активу або потужності, додають до:
 (a) *repairs and maintenance expenditures*; (b) *carrying amount*;
 (c) *residual value*; (d) немає правильної відповіді
12. Витрати на удосконалення складових частин об'єкта *PP&E*, що призведе до покращення якості виробництва продукції, додають до;
 (a) *repairs and maintenance expenditures*; (b) *carrying amount*;
 (c) *residual value*; (d) немає правильної відповіді
13. Витрати на удосконалення виробничого процесу, яке призведе до суттєвого зменшення виробничих витрат.
 (a) *repairs and maintenance expenditures*; (b) *carrying amount*;
 (c) *residual value*; (d) немає правильної відповіді
14. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта *PP&E*, визнають як:
 (a) *repairs and maintenance*; (b) *carrying amount*;
 (c) *residual value*; (d) немає правильної відповіді
15. *Recoverable amount* (суму очікуваного відшкодування) об'єкта *PP&E* визначають як:
 (a) справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж активу; (b) вартість його використання;
 (c) як більшу з (a) і (b); (d) як меншу з (a) і (b)

16. Якщо об'єкт *PP&E* вперше переоцінюють, в результаті чого його *carrying amount* збільшено, суму дооцінки визнають як:
(a) *revaluation surplus*; (b) *profit*;
(c) *loss*; (d) немає правильної відповіді
17. Якщо об'єкт *PP&E* вперше переоцінюють, в результаті чого його *carrying amount* зменшено, суму уцінки визнають як:
(a) *revaluation surplus*; (b) *profit*;
(c) *loss*; (d) немає правильної відповіді
18. *An impairment loss* визначають коли об'єкт *PP&E*
(a) класифіковано як актив (b) має ознаки знецінювання;
утримуваний для продажу;
(c) вибув; (d) немає правильної відповіді
19. Як різницю між “*carrying amount*” та “*recoverable amount*” визначають:
(a) *entity-specific value*; (b) *revaluation surplus*;
(c) *residual value*; (d) *impairment loss*
20. Використання *acceleration depreciation methods* порівняно з *straight-line method* у перші роки призводить до збільшення
(a) витрат; (b) прибутку
(c) власного капіталу (d) немає правильної відповіді
21. Згідно з міжнародними стандартами *goodwill* визнають як:
(a) *class of property, plant and equipment*; (b) *class of intangible assets*;
(c) *investment property*; (d) немає правильної відповіді
22. Згідно з *IFRS/IAS* видатки на заснування діяльності такі як юридичні та секретарські витрати визнають як:
(a) *class of property, plant and equipment*; (b) *class of intangible assets*;
(c) *investment property*; (d) немає правильної відповіді
23. Згідно з *IFRS/IAS* видатки на переміщення чи реорганізацію частини або всього суб'єкта господарювання визнають як:
(a) *class of property, plant and equipment*; (b) *class of intangible assets*;
(c) *investment property*; (d) немає правильної відповіді
24. Згідно з *IFRS/IAS* комп'ютерне програмне забезпечення визнають як:
(a) *class of property, plant and equipment*; (b) *class of intangible assets*;
(c) *investment property*; (d) немає правильної відповіді
25. Згідно з *IAS 38 “intangible asset”* – це:
(a) неідентифікований немонетарний актив без фізичної субстанції; (b) ідентифікований монетарний актив без фізичної субстанції;
(c) ідентифікований немонетарний актив без фізичної субстанції; (d) немає правильної відповіді

26. Згідно з IAS 38 витрати на пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам визнають як:
- | | |
|-----------------------|--------------------------------|
| (a) inventories; | (b) expenses; |
| (c) intangible asset; | (d) немає правильної відповіді |
27. Згідно з IAS 38 витрати на розробку, оцінку та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам визнають як:
- | | |
|-----------------------|--------------------------------|
| (a) inventories; | (b) expenses; |
| (c) intangible asset; | (d) немає правильної відповіді |
28. Згідно з IAS 38 витрати на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів визнають як:
- | | |
|-----------------------|--------------------------------|
| (a) inventories; | (b) expenses; |
| (c) intangible asset; | (d) немає правильної відповіді |
29. Згідно з IAS 38 витрати на проектування, конструювання та випробування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг визнають як:
- | | |
|-----------------------|--------------------------------|
| (a) inventories; | (b) expenses; |
| (c) intangible asset; | (d) немає правильної відповіді |
30. Згідно з IFRS/IAS систематичний розподіл суми PP&E, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації визнають як:
- | | |
|-------------------|--------------------------------|
| (a) depreciation; | (b) amortisation; |
| (c) depletion; | (d) немає правильної відповіді |
31. Видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою мінеральних ресурсів до того, як доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування мінеральних ресурсів визнають як:
- | | |
|----------------------------------------|----------------------------------------------|
| (a) exploration and evaluation assets; | (b) exploration and evaluation expenditures; |
| (c) intangible asset; | (d) немає правильної відповіді |
32. Будівля, яка утримується для отримання лізингових платежів або збільшення вартості капіталу, класифікується у звіті про фінансовий стан як:
- | | |
|-----------------------------------|----------------------------------------|
| (a) property, plant and equipment | (b) financial assets; |
| (c) investment property; | (d) assets classified as held for sale |
13. Розрахунковий період, що залишився з початку строку лізингу, необмежений строком лізингу, протягом якого очікується споживання суб'єктом господарювання економічних вигід, втілених в активі, це –
- | | |
|--------------------|----------------------------|
| (a) economic life; | (b) useful life; |
| (c) lease term; | (d) inception of the lease |
14. Дата, з якої лізингоодержувач набуває права використовувати отриманий в лізинг актив, це –
- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------|
| (a) lease term; | (b) inception of the lease; |
| (c) commencement of the lease term; | (d) немає правильної відповіді |
15. На дату первісного визнання фінансового лізингу лізингоодержувач:
- | | |
|--------------------------------------|------------------------------------------|
| (a) дебетує рахунок "Leasehold"; | (b) кредитує рахунок "Long-term leases"; |
| (c) дебетує рахунок "Leasehold" та | (d) немає правильної відповіді |
| кредитує рахунок "Long-term leases"; | |

16. На дату первісного визнання лізингодержувач оцінює одержане у фінансовий лізинг майно за:
- (a) справедливою вартістю;
 - (b) теперішньою вартістю мінімальних лізингових платежів;
 - (c) за меншою з (a) і (b);
 - (d) немає правильної відповіді
17. Передане (одержане) у фінансовий лізинг майно у складі активів визнає:
- (a) *lessor*;
 - (b) *lessee*;
 - (c) *lessor* і *lessee*;
 - (d) немає правильної відповіді
18. Передане (одержане) в операційний лізинг майно у складі активів визнає:
- (a) *lessor*;
 - (b) *lessee*;
 - (c) *lessor* і *lessee*;
 - (d) немає правильної відповіді
19. Витрати на амортизацію активів, одержаних у фінансовий лізинг, нараховує:
- (a) *lessor*;
 - (b) *lessee*;
 - (c) *lessor* і *lessee*;
 - (d) немає правильної відповіді
33. Витрати на ввізне мито, транспортування, навантаження і розвантаження запасів включають до елементу собівартості запасів:
- (a) *costs of purchase of inventories*;
 - (b) *costs of conversions of inventories*;
 - (c) *other costs*;
 - (d) немає правильної відповіді
34. Прямі та непрямі виробничі витрати, пов'язані з виробництвом продукції включають до елементу собівартості запасів:
- (a) *costs of purchase of inventories*;
 - (b) *costs of conversions of inventories*;
 - (c) *other costs*;
 - (d) немає правильної відповіді
35. Непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягу виробництва називають:
- (a) *fixed production overheads*;
 - (b) *variable production overheads*;
 - (c) *unallocated overheads*;
 - (d) *allocated overheads*
36. Витрати на зберігання запасів, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом, включають до:
- (a) *cost of inventories*;
 - (b) *unallocated overheads*;
 - (c) *expenses in the period*;
 - (d) немає правильної відповіді
37. Згідно з *IFRS/IAS* трьома формулами собівартості запасів є: “*specific identification*”, “*first-in, first-out*” та:
- (a) *retail method*;
 - (b) *standard cost method*;
 - (c) *weighted average cost*;
 - (d) *last-in, first-out*
38. Система обліку запасів, за якою собівартість реалізованих запасів визначають на кожну дату реалізації, називається:
- (a) *perpetual inventory*;
 - (b) *periodic inventory*;
 - (c) *weighted average*;
 - (d) немає правильної відповіді
39. Система обліку запасів, за якою собівартість реалізованих запасів визначають лише на кінець звітного періоду, називається:
- (a) *perpetual inventory*;
 - (b) *periodic inventory*;
 - (c) *weighted average*;
 - (d) немає правильної відповіді

40. За системою безперервного обліку запасів і системою періодичного обліку запасів отримання однакових результатів надає застосування формули собівартості:
 (a) *weighted average cost*; (b) *first-in, first-out*;
 (c) *last-in, first-out*; (d) немає правильної відповіді
41. Згідно з *IFRS/IAS* попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу є:
 (a) *cost of sales*; (b) *net realizable value*;
 (c) *fair value*; (d) немає правильної відповіді
42. “*Assets classified as held for sale*” оцінюють на дату звітності:
 (a) *carrying amount*; (b) *fair value*;
 (c) *fair value less costs to sell*; (d) нижчою з двох оцінок *carrying amount* або *fair value less costs to sell*
43. Якщо сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то таке перевищення слід визнавати як:
 (a) *assets for current tax* (b) *deferred tax assets*
 (c) *liabilities for current tax* (d) *deferred tax liabilities*
44. Якщо сплачена сума податків за поточний і попередній періоди не перевищує суму, що підлягає сплаті за ці періоди, то суму поточного податку, що не було сплачено, слід визнавати як:
 (a) *assets for current tax*; (b) *deferred tax assets*;
 (c) *liabilities for current tax*; (d) *deferred tax liabilities*
45. Суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах, слід визнавати як:
 (a) *assets for current tax*; (b) *deferred tax assets*;
 (c) *liabilities for current tax*; (d) *deferred tax liabilities*
46. Суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, слід визнавати як:
 (a) *assets for current tax* (b) *deferred tax assets*;
 (c) *liabilities for current tax*; (d) *deferred tax liabilities*
15. Довгострокове зобов'язання, яке має бути погашено протягом 12 місяців після дати звіту про фінансовий стан, слід визнавати у:
 (a) *current liabilities* (b) *non-current liabilities*
 (c) примітках (d) немає правильної відповіді
16. Інформацію щодо кількості акцій, дозволених до випуску, випущених і повністю сплачених, випущених, але повністю не сплачених, номінальну вартість однієї акції слід відображати у:
 (a) звіті про фінансовий стан (b) примітках
 (c) звіті про фінансовий стан або у примітках (d) немає правильної відповіді

ТЕМА 3. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН: ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

- 3.1. Міжнародна термінологія фінансових інструментів (МСБО 32)
- 3.2. Визнання, оцінка і розкриття інформації про інвестиції, обліковані за методом участі в капіталі (МСБО 28, МСФЗ 12)
- 3.3. Визнання, оцінка і розкриття інформації про фінансові інструменти за винятком часток участі у дочірні, асоційовані або спільні підприємства (МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСБО 32)

Документи, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку:

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»

МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття»

МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»

МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»

МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»

3.1. Міжнародна термінологія фінансових інструментів (МСБО 32)

МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»

Мета. Мета цього Стандарту полягає у визначенні принципів для подання фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу і для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він застосовується до класифікації (з точки зору емітента) фінансових інструментів як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу; до класифікації пов'язаних з ними відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також до обставин, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання.

Принципи, подані в цьому Стандарті, доповнюють принципи визнання та оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань, подані в МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», і принципи розкриття інформації щодо них, подані в МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації».

Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Фінансовий актив – це будь-який актив, що є:

- а) грошовими коштами;
- б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
- в) контрактним правом:
 - і) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або

ii) обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими, або

г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є:

i) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або

ii) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу. З цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають: фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б; інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16В та 16Г, або інструменти, що є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є:

а) контрактним зобов'язанням:

i) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання або

ii) обмінювати фінансові активи або фінансові зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання, або

б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є

i) непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або

i) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. З цією метою права, опціони або варанти на придбання фіксованої кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання за фіксовану суму будь-якої валюти є інструментами власного капіталу, якщо суб'єкт господарювання пропонує такі права, опціони або варанти пропорційно для всіх існуючих його власників того ж класу, що і його власні непохідні інструменти капіталу. Крім того, з цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б; інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16В та 16Г, або інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Як виняток, інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі три ознаки і задовольняє умовам, визначеним у параграфах 16А та 16Б або в параграфах 16В та 16Г.

Інструмент капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

Інструмент з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

3.2. Визнання, оцінка і розкриття інформації про інвестиції, обліковані за методом участі в капіталі (МСБО 28, МСФЗ 12)

МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується в обліку інвестицій в асоційовані підприємства. Проте він не застосовується до інвестицій в асоційовані підприємства, утримуваних:

- а) організаціями з венчурним капіталом, або
- б) взаємними фондами, трастами та подібними суб'єктами господарювання, у тому числі страховими фондами, чия діяльність пов'язана з інвестиціями, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". Суб'єкт господарювання оцінює такі інвестиції за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання, який утримує таку інвестицію, розкриває інформацію згідно з вимогами параграфа 37д).

Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад, партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

Дочірнє підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Консолідована фінансова звітність – це фінансові звіти групи, подані як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.

Контроль – це повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни

частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування.

Окрема фінансова звітність – це звітність, подана материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, у якій інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

Спільний контроль – це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

Фінансова звітність, у якій застосовується метод участі в капіталі, не є ні окремою фінансовою звітністю, ні фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, який не має частки в дочірньому, асоційованому підприємстві або частки контролюючого учасника в спільному підприємстві.

Окрема фінансова звітність це звіти, що їх подають на додаток до консолідованої фінансової звітності, фінансової звітності, у якій інвестиції обліковуються із застосуванням методу участі в капіталі, та фінансової звітності, у якій частки контролюючих учасників у спільних підприємствах є пропорційно консолідованими. Окрема фінансова звітність може додаватися чи не додаватися до такої фінансової звітності суб'єктів господарювання або супроводжувати її.

Ті суб'єкти господарювання, які згідно з параграфом 10 МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” звільняються від консолідації, або згідно з параграфом 2 МСБО 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” звільняються від застосування пропорційної консолідації, або згідно з параграфом 13 в) цього Стандарту звільняються від застосування методу участі в капіталі, можуть подавати окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Суттєвий вплив. Якщо інвестор володіє прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) 20% або більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що інвестор має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо інвестор володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) менше ніж 20% прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена. Якщо інший інвестор має суттєве володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для інвестора мати суттєвий вплив.

Як правило, свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є один чи декілька таких фактів:

а) представництво в раді директорів або в аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;

б) участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;

в) суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;

г) взаємообмін управлінським персоналом; або

г) надання необхідної технічної інформації.

Метод участі в капіталі.

Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається в прибутку або збитку інвестора. Виплати, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції. Коригування балансової вартості можуть бути необхідними й при зміні пропорційної частки інвестора в об'єкті інвестування, яка виникає від змін в інших сукупних прибутках об'єкта інвестування. Такі зміни включають і зміни, що виникають від переоцінки основних засобів та від різниці у валютних курсах. Частка інвестора в цих змінах визнається в іншому сукупному прибутку інвестора (див. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутий у 2007 р.)).

Коли існують потенційні права голосу, частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування та в змінах власного капіталу об'єкта інвестування визначається на основі теперішніх часток у власності та не відображає можливу реалізацію чи конвертування потенційних прав голосу.

Застосування методу участі в капіталі. Інвестицію в асоційоване підприємство слід обліковувати із застосуванням методу участі в капіталі, за винятком випадків, коли:

а) інвестиція класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”;

б) застосовується виняток відповідно до параграфу 10 МСБО 27, який дозволяє материнському підприємству, яке також має інвестиції в асоційоване підприємство, не подавати консолідовану фінансову звітність, або

в) наявне все наведене далі:

i) інвестор є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, (в тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані і не мають заперечень щодо того, що інвестор не застосовує метод участі в капіталі;

ii) боргові інструменти або інструменти власного капіталу інвестора не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

iii) інвестор не подавав і не перебуває в процесі подачі своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регулювального органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;

iv) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство інвестора складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Інвестиції, описані в цьому параграфі обліковуються відповідно до МСФЗ 5.

Інвестор припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він перестає суттєво впливати на асоційоване підприємство, та обліковує інвестицію згідно з МСФЗ 9, починаючи з цієї дати, за умови, що асоційоване підприємство не стає дочірнім або спільним підприємством, як це визначено в МСБО 31. В разі втрати суттєвого впливу оцінка будь-яких інвестицій інвестора, що залишилися у колишньому асоційованому підприємстві, здійснюється за справедливою вартістю. У своїх прибутках чи збитках інвестор визнає будь-яку різницю між:

(а) справедливою вартістю будь-якої збереженої інвестиції та будь-якими надходженнями від вибуття певної частки участі в асоційованому підприємстві; та (б) балансовою вартістю інвестицій на дату втрати суттєвого впливу.

Коли інвестиція припиняє відповідати визначенню асоційованого підприємства і починає обліковуватися відповідно до МСФЗ 9, її справедлива вартість на дату, коли вона припиняє бути асоційованим підприємством, вважається справедливою вартістю при первісному визнанні її як фінансового активу відповідно до МСФЗ 9.

Остання наявна фінансова звітність асоційованого підприємства використовується інвестором при застосуванні методу участі в капіталі. Коли звітні дати інвестора та асоційованого підприємства є різними, асоційоване підприємство складає для використання інвестором фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність інвестора (за винятком тих випадків, коли це не є можливим).

Якщо відповідно до параграфа 24 фінансова звітність асоційованого підприємства, яка використовується при застосуванні методу участі в капіталі, була складена на іншу дату, ніж фінансова звітність інвестора, необхідно внести коригування для відображення суттєвих операцій чи подій, які відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності інвестора. У будь-якому випадку різниця між датами завершення звітного періоду асоційованого підприємства та інвестора не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів та будь-яка різниця між датами закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.

Фінансову звітність інвестора слід складати із застосуванням єдиних облікових політик щодо подібних операцій та подій за схожих обставин.

Збитки від зменшення корисності.

Після застосування методу участі в капіталі, включаючи визнання збитків асоційованого підприємства згідно з параграфом 29, інвестор застосовує вимоги МСБО 39, щоб визначити, чи треба визнавати будь-який додатковий

збиток від зменшення корисності чистої інвестиції інвестора в асоційоване підприємство.

Інвестор також застосовує вимоги МСБО 39, щоб визначити, чи визнавати будь-який додатковий збиток від зменшення корисності, що стосується частки інвестора в асоційованому підприємстві, яка не є частиною чистої інвестиції, та суму цього збитку від зменшення корисності.

Окрема фінансова звітність.

Інвестиція в асоційоване підприємство обліковується в окремій фінансовій звітності інвестора згідно з параграфами 38-43 МСБО 27.

У цьому Стандарті не вказується точно, які суб'єкти господарювання складають окрему фінансову звітність для публікування.

Розкриття інформації

Слід розкривати таку інформацію:

а) справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, щодо яких публікуються котирування цін;

б) узагальнену фінансову інформацію щодо асоційованих підприємств, включаючи сукупні суми активів, зобов'язань, доходів та прибутку чи збитку;

в) причини, з яких припущення про те, що інвестор не має суттєвого впливу, спростовується, в разі якщо інвестор утримує (прямо чи опосередковано, через дочірні підприємства) менше 20% прав голосу чи потенційного права голосу об'єкта інвестування, але він вважає, що має суттєвий вплив;

г) причини, з яких припущення про те, що інвестор має суттєвий вплив, спростовується, якщо інвестор утримує (прямо чи опосередковано, через дочірні підприємства) 20 або більше відсотків права голосу чи потенційного права голосу об'єкта інвестування, але він вважає, що не має суттєвого впливу;

г) звітну дату фінансової звітності асоційованого підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується при застосуванні методу участі в капіталі та відображають стан на звітну дату або за період, що відрізняються від звітної дати та періоду фінансової звітності інвестора, а також причини використання різної звітної дати або різного періоду;

д) характер та ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, тих, що є наслідком угод про позики або нормативних вимог) щодо здатності асоційованих підприємств передавати кошти інвесторові у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

е) невизнану частку збитків асоційованого підприємства за період та на кумулятивній основі, якщо інвестор припинив визнання своєї частки в збитках асоційованого підприємства;

є) той факт, що асоційоване підприємство не відображається в обліку із застосуванням методу участі в капіталі згідно з параграфом 13;

ж) узагальнену фінансову інформацію асоційованих підприємств, окремо або за групами, що їх не відображають в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, включаючи суми сукупних активів, сукупних зобов'язань, доходів та прибутку або збитку.

Інвестиції в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, слід класифікувати як непоточні активи. Інформацію про частку інвестора в прибутку або збитку таких асоційованих підприємств та балансову вартість таких інвестицій слід розкривати окремо. Інформацію про частку інвестора в будь-якій припиненій діяльності таких асоційованих підприємств також слід розкривати окремо.

Частка інвестора в змінах, що були визнані в інших сукупних прибутках асоційованого підприємства, має визнаватися інвестором в іншому сукупному прибутку.

Згідно з МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи”, інвесторові слід розкривати таку інформацію:

- а) свою частку в умовних зобов’язаннях асоційованого підприємства, за які він несе солідарну відповідальність з іншими інвесторами; та
- б) такі умовні зобов’язання, які виникають унаслідок роздільної відповідальності інвестора за всіма або частиною зобов’язань асоційованого підприємства.

МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання»

Мета. Мета цього МСФЗ – вимагати від суб’єкта господарювання розкривати інформацію, за допомогою якої користувачі його фінансової звітності могли б оцінити:

- а) характер його часток участі (та пов’язані з ними ризики) в інших суб’єктах господарювання; та
- б) впливи таких часток участі на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.

Сфера застосування. Цей МСФЗ застосовується суб’єктом господарювання, який має частку участі будь-якому з переліченого далі:

- а) дочірніх підприємствах;
- б) спільних угодах (тобто спільних господарських одиницях або спільних підприємствах);
- в) асоційованих підприємствах;
- г) неконсолідованих структурованих суб’єктах господарювання.

Цей МСФЗ не застосовується до:

- а) програм виплат по закінченні трудової діяльності або інших довгострокових програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”;
- б) окремої фінансової звітності суб’єкта господарювання, до якої застосовується МСБО 27 “Окрема фінансова звітність”. Проте, якщо суб’єкт господарювання має частки участі у неконсолідованих структурованих суб’єктах господарювання та складає окрему фінансову звітність як свою власну фінансову звітність, то він застосовує вимоги, викладені у параграфах 24–31, складаючи таку окрему фінансову звітність;

в) частки участі, утримуваної суб’єктом господарювання, який бере участь у спільній діяльності, але не має спільного контролю над нею, окрім випадків, коли наслідком такої частки участі є суттєвий вплив на діяльність або коли така частка участі є часткою участі у структурованому суб’єкті господарювання;

г) частки участі в іншому суб’єкті господарювання, яка обліковується відповідно до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”. Проте, суб’єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:

- (і) коли зазначена частка участі є часткою участі в асоційованому або спільному підприємстві, яка, відповідно до МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні

підприємства”, оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку; або

(ii) коли така частка участі є часткою участі в неконсолідованому структурованому суб'єкті господарювання.

Таблиця 3.1

Визначення термінів в МСФЗ 12

| Термін | Визначення |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Дохід від структурованого суб'єкта господарювання (income from a structured entity) | Для цілей цього МСФЗ, дохід від структурованого суб'єкта господарювання включає, зокрема, одноразові та багаторазові гонорари, відсотки, дивіденди, прибутки або збитки після переоцінки або припинення визнання часток участі у структурованих суб'єктах господарювання та прибутки або збитки від передачі активів та зобов'язань структурованому суб'єктові господарювання. |
| Частка участі в іншому суб'єкті господарювання (interest in another entity) | Для цілей цього МСФЗ частка участі в іншому суб'єкті господарювання означає контрактну або неконтрактну участь, унаслідок якої суб'єкт господарювання може отримувати змінний дохід від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Свідченням частки участі в іншому суб'єкті господарювання може бути, зокрема, утримання інструментів капіталу або боргових інструментів, а також інші форми участі, такі як надання фінансування, підтримка ліквідності, посилення кредиту та гарантії. Вона охоплює засоби, завдяки яким суб'єкт господарювання має контроль або спільний контроль над іншим суб'єктом господарювання або здійснює суттєвий вплив на нього. Суб'єкт господарювання не обов'язково має частку участі в іншому суб'єкті господарювання лише внаслідок типових відносин клієнт – постачальник. Параграфи Б7–Б9 надають докладнішу інформацію про частки участі в інших суб'єктах господарювання. В параграфах Б55–Б57 МСФЗ 10 пояснюється змінний характер доходу. |
| Структурований суб'єкт господарювання (structured entity) | Суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого побудована так, що права голосу або подібні права не є домінуючим чинником у вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкт господарювання, як, наприклад, у випадку, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а відповідна діяльність спрямовується шляхом контрактних угод. Параграфи Б22–Б24 надають докладнішу інформацію про структуровані суб'єкти господарювання. |

Важливі судження та припущення.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про важливі судження та припущення, які він зробив (та зміни у таких судженнях та припущеннях), визначаючи:

а) що він має контроль над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування, як описано в параграфах 5 та 6 МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”;

б) що він має спільний контроль над угодою або чинить суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання; та

в) тип спільної угоди (тобто, спільна операція чи спільне підприємство), якщо угоду структуровано в окреме утворення.

Статус інвестиційного суб'єкта господарювання.

Якщо материнське підприємство визначає, що воно є інвестиційним суб'єктом господарювання відповідно до параграфу 27 МСФЗ 10, то інвестиційний суб'єкт господарювання розкриває інформацію про важливі судження та припущення, зроблені ним у процесі визначення, чи є він інвестиційним суб'єктом господарювання. Якщо інвестиційному суб'єктові господарювання бракує однієї або кількох типових характеристик інвестиційного суб'єкта господарювання (див. параграф 28 МСФЗ 10), то він розкриває причини для висновку про те, що, незважаючи на це, він є інвестиційним суб'єктом господарювання.

Частки участі в дочірніх підприємствах.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності

а) зрозуміти:

(i) склад групи; та

(ii) яку неконтрольовані частки участі мають у діяльності групи та її грошових потоках (параграф 12); та

б) оцінити:

(i) характер та масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов'язання групи (параграф 13);

(ii) характер ризиків, пов'язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та зміни таких ризиків (параграфи 14–17);

(iii) наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю (параграф 18); та

(iv) наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду (параграф 19).

Частки участі у спільних угодах та асоційованих підприємствах.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надасть можливість користувачам його фінансової звітності оцінити:

а) характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах, у тому числі характер та впливи його контрактних відносин з іншими інвесторами, що мають спільний контроль над спільними угодами та асоційованими підприємствами або чинять суттєвий вплив на них (параграфи 21 та 22); та

б) характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у спільних та асоційованих підприємствах (параграф 23).

Частки участі у неконтрольованих структурованих суб'єктах господарювання

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надасть змогу користувачам його фінансової звітності:

- а) зрозуміти характер та масштаби його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (параграфи 26–28); та
- б) оцінити характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (параграфи 29–31).

3.3. Визнання, оцінка і розкриття інформації про фінансові інструменти за винятком часток участі у дочірні, асоційовані або спільні підприємства (МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСБО 32)

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

Мета. Мета цього МСФЗ – встановити принципи фінансової звітності про *фінансові активи та фінансові зобов'язання*, які надаватимуть доречну та корисну інформацію користувачам фінансової звітності для їхньої оцінки обсягів, часу та невизначеності майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до всіх статей, на які поширюється сфера застосування МСБО 39 *Фінансові інструменти: визнання та оцінка*.

Таблиця 3.2

Визначення термінів у МСФЗ 9

| Термін | Визначення |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Припинення визнання (derecognition) | Виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання. |
| Похідний інструмент (derivative) | Фінансовий інструмент або інший контракт у межах сфери застосування цього Стандарту (див. параграф 2.1), який має всі три такі характеристики: а) його вартість змінюється у відповідь на зміни визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або іншої змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту (що іноді називають базовою); б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів; в) який погашається на майбутню дату. |
| Справедлива вартість (fair value) | Сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.* |
| Контракт фінансової гарантії (financial guarantee contract) | Контракт, який вимагає від емітента робити визначені платежі для відшкодування утримувачеві збитку, якого він зазнає тому, що певний боржник не робить платежі, коли вони підлягають сплаті відповідно до первісних або модифікованих умов боргового інструмента |
| Фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю з | Фінансове зобов'язання, яке задовольняє будь-яку з таких умов: а) воно відповідає визначенню утримуване для торгівлі ; б) після первісного визнання воно призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до параграфа |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (financial liability at fair value through profit or loss) | 4.2.2 або 4.3.5. |
| Утримуваний для торгівлі (held for trading) | Фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікуються як утримувані для торгівлі, якщо вони: а) придбані або створені в основному з метою продажу або викупу в близькому майбутньому; б) при первісному визнанні є частиною портфеля ідентифікованих фінансових інструментів, якими управляють разом та щодо яких існують свідчення нещодавніх фактичних прикладів отримання короткострокового прибутку, або в) є похідним інструментом (за винятком похідного інструмента, який є контрактом фінансової гарантії або призначеним та ефективним інструментом хеджування). |
| Дата перекласифікації (reclassification date) | Перший день першого звітного періоду після зміни моделі бізнесу, яка спричиняє перекласифікацію фінансових активів суб'єкта господарювання. |
| Звичайне придбання або продаж (regular way purchase or sale) | Придбання або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають передачі активу в межах часу, встановленого, як правило, регулюванням або конвенцією на відповідному ринку |

Визнання та припинення визнання

3.1 Первісне визнання

3.1.1 Суб'єкт господарювання визнає фінансовий актив або фінансове зобов'язання у звіті про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання стає стороною контрактних положень щодо цього інструмента (див. параграфи БЗ.1.1 та БЗ.1.2). Коли суб'єкт господарювання вперше визнає фінансовий актив, він класифікує його відповідно до параграфів 4.1.1–4.1.5 та оцінює його відповідно до параграфів 5.1.1 та 5.1.2. Коли суб'єкт господарювання вперше визнає фінансове зобов'язання, він класифікує його відповідно до параграфів 4.2.1 та 4.2.2 та оцінює його відповідно до параграфа 5.1.1.

Звичайне придбання або продаж фінансових активів

3.1.2 Визнання та, у відповідних випадках, припинення визнання *звичайного придбання або продажу* фінансових активів здійснюється, з використанням обліку за датою операції або обліку за датою розрахунків (див. БЗ.1.3–БЗ.1.6).

3.2 Припинення визнання фінансових активів

3.2.1 У консолідованих фінансових звітах параграфи 3.2.2–3.2.9, БЗ.1.1, БЗ.1.2 та БЗ.2.1–БЗ.2.17 застосовуються на консолідованому рівні. Отже, суб'єкт господарювання спочатку консолідує всі дочірні підприємства відповідно до МСБО 27 *«Консолідована та окрема фінансова звітність та ПКТ-12 «Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення»*, а

потім застосовує параграфи 3.2.2–3.2.9, БЗ.1.1, БЗ.1.2 та БЗ.2.1–БЗ.2.17 до отриманої внаслідок консолідації групи.

3.2.2 Перш ніж оцінювати, чи доцільно *припиняти визнання* (і якщо так, то якою мірою) згідно з параграфами 3.2.3–3.2.9, суб'єкт господарювання визначає, чи слід застосовувати ці параграфи до частини фінансового активу (або частини групи подібних фінансових активів) або фінансового активу (чи групи подібних фінансових активів) повністю, як наведено далі:

а) параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовуються до частини фінансового активу (або частини групи подібних фінансових активів) тоді і лише тоді, коли частина, яку розглядають з метою припинення визнання, відповідає одній з трьох наведених далі умов:

i) частина складається лише з конкретно ідентифікованих грошових потоків від фінансового активу (або групи подібних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає відсотковий “стрип”, за яким контрагент отримує право на грошові потоки від відсотка (але не на грошові потоки від основної суми за борговим інструментом), то параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовують до грошових потоків від відсотка;

ii) частина складається лише з повністю пропорційної частки грошових потоків від фінансового активу (або групи подібних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає угоду, за якою контрагент одержує права на 90% усіх грошових потоків боргового інструмента, то параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовують до 90% цих грошових потоків. Якщо є кілька контрагентів, то кожен контрагент не обов'язково повинен мати пропорційну частку грошових потоків, за умови, що суб'єкт господарювання, який передає, має повністю пропорційну частку;

iii) частина складається лише з повністю пропорційної частки конкретно ідентифікованих грошових потоків від фінансового активу (або групи подібних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає угоду, за якою контрагент отримує права на 90% грошових потоків від відсотка за фінансовим активом, то параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовують до 90% цих грошових потоків від відсотка. Якщо є кілька контрагентів, то кожен контрагент не обов'язково повинен мати пропорційну частку конкретно ідентифікованих грошових потоків, за умови, що суб'єкт господарювання, який передає, має повністю пропорційну частку;

б) в усіх інших випадках, параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовують до фінансового активу повністю (або до групи подібних фінансових активів повністю). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання передає i) права на перші чи останні 90% надходжень грошових коштів від фінансового активу (або групи фінансових активів) або ii) права на 90% грошових потоків від групи дебіторської заборгованості, але надає гарантію компенсувати покупцеві будь-які кредитні збитки до 8% основної суми дебіторської заборгованості, то параграфи 3.2.3–3.2.9 застосовують до фінансового активу (або групи подібних фінансових активів) повністю.

В параграфах 3.2.3–3.2.12 термін “фінансовий актив” означає або частину фінансового активу (чи частину групи подібних фінансових активів), як визначено в а) вище, або в інших випадках означає фінансовий актив (чи групу подібних фінансових активів) повністю.

3.2.3 Суб'єкт господарювання припиняє визнання фінансового активу тоді і лише тоді, коли:

а) строк дії контрактних прав на грошові потоки від фінансового активу закінчується, або

б) він передає фінансовий актив (як зазначено в параграфах 3.2.4 і 3.2.5), і ця передача відповідає критеріям для припинення визнання відповідно до параграфа 3.2.6.

(Див. параграф 3.1.2 стосовно звичайних продажів фінансових активів).

3.2.4 Суб'єкт господарювання передає фінансовий актив тоді і лише тоді, коли він:

а) передає контрактні права на одержання грошових потоків фінансового активу; або

б) зберігає контрактні права на отримання грошових потоків фінансового активу, але бере на себе контрактне зобов'язання сплатити грошові потоки одному або кільком одержувачам за угодою, яка відповідає умовам, наведеним у параграфі 3.2.5.

3.2.5 Якщо суб'єкт господарювання зберігає контрактні права на одержання грошових потоків від фінансового активу ("первісний актив"), але бере на себе контрактне зобов'язання сплатити ці грошові потоки одному або кільком суб'єктам господарювання ("кінцевим одержувачам"), то суб'єкт господарювання розглядає операцію як передачу фінансового активу тоді і лише тоді, коли виконуються всі з наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання не має зобов'язання сплатити суми кінцевим одержувачам, доки він не отримає еквівалентні суми від первісного активу. Короткострокові аванси суб'єкта господарювання із правом повного відшкодування позиченої суми плюс нараховані відсотки за ринковими ставками не порушують цієї умови;

б) умови контракту про передачу забороняють суб'єктові господарювання продавати або надавати у заставу первісний актив, окрім надання кінцевим одержувачам як забезпечення зобов'язання сплатити грошові потоки;

в) суб'єкт господарювання має зобов'язання передати будь-які грошові потоки, які він отримує від імені кінцевих одержувачів, без суттєвої затримки. Крім того, суб'єкт господарювання не має права повторно інвестувати такі грошові потоки, за винятком інвестицій у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів (як визначено в МСБО 7 "Звіти про рух грошових коштів") протягом короткого періоду розрахунків від дати отримання коштів до дати необхідного перерахування кінцевим одержувачам, причому відсоток, зароблений за такими інвестиціями, також перераховується кінцевим одержувачам.

3.2.6 Якщо суб'єкт господарювання передає фінансовий актив (див. параграф 3.2.4), від оцінює, якою мірою він зберігає ризики та винагороди від володіння фінансовим активом. У цьому випадку:

а) якщо суб'єкт господарювання передає в основному всі ризики та винагороди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання має припинити визнання фінансового активу і визнати окремо як активи або зобов'язання будь-які права та зобов'язання, створені або збережені при передачі;

б) якщо суб'єкт господарювання зберігає в основному всі ризики та винагороди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати фінансовий актив;

в) якщо суб'єкт господарювання ні передає, ні зберігає в основному всі ризики та винагороди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання визначає, чи зберігає він контроль за фінансовим активом. У цьому випадку:

і) якщо суб'єкт господарювання не зберіг контроль, він припиняє визнання фінансового активу і визнає окремо як активи чи зобов'язання будь-які права чи обов'язки, створені або збережені при передачі;

ii) якщо суб'єкт господарювання зберіг контроль, він продовжує визнавати фінансовий актив тією мірою, якою він бере подальшу участь у фінансовому активі (див. параграф 3.2.16).

Передачі, які відповідають критеріям для припинення визнання

3.2.10 Якщо суб'єкт господарювання передає фінансовий актив у передачі, яка відповідає критеріям для припинення визнання повністю та зберігає право обслуговувати фінансовий актив за плату, то він визнає або актив, пов'язаний з обслуговуванням, або зобов'язання, пов'язане з обслуговуванням, для такого контракту на обслуговування. Якщо не очікується, що плата, яка підлягає отриманню, адекватно компенсуватиме суб'єктові господарювання виконання обслуговування, то зобов'язання, пов'язане з обслуговуванням, за прийнятими обов'язками з обслуговування, визнається за його справедливою вартістю. Якщо очікується, що плата, яка підлягає отриманню, перевищуватиме адекватну компенсацію за обслуговування, то актив, пов'язаний з обслуговуванням, визнається для права обслуговування за сумою, визначеною на основі розподілу балансової вартості більшого фінансового активу відповідно до параграфа 3.2.13.

3.2.11 Якщо внаслідок передачі, визнання фінансового активу припиняється повністю, але передача приводить до отримання суб'єктом господарювання нового фінансового активу або прийняття нового фінансового зобов'язання чи зобов'язання, пов'язаного з обслуговуванням, тоді суб'єкт господарювання визнає за справедливою вартістю новий фінансовий актив, фінансове зобов'язання або зобов'язання, пов'язане з обслуговуванням.

3.2.12 При припиненні визнання фінансового активу повністю різниця між:

а) балансовою вартістю (оціненою на дату припинення визнання) та

б) отриманою компенсацією (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове взяті зобов'язання) визнають у прибутку або збитку.

3.2.13 Якщо переданий актив становить частину більшого фінансового активу (наприклад, якщо суб'єкт господарювання передає грошові потоки від відсотків, що є частиною боргового інструмента, див. параграф 3.2.2а)) і передана частина відповідає критеріям для припинення визнання повністю, то попередню балансову вартість більшого фінансового активу розподіляють між частиною, визнання якої продовжується, та частиною, визнання якої припиняється, на основі відносної справедливої вартості цих частин на дату

передачі. З цією метою збережений актив, пов'язаний з обслуговуванням, розглядають як частину, визнання якої продовжується. Різницю між

а) балансовою вартістю (оціненою на дату припинення визнання), розподіленою на частину, визнання якої припиняється, та

б) компенсацією, отриманою за частину, визнання якої припиняється (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове взятє зобов'язання) визнають у прибутку або збитку.

Передачі, які не відповідають критеріям для припинення визнання

3.2.15 Якщо передача не приводить до припинення визнання, оскільки суб'єкт господарювання зберіг в основному всі ризики та винагороди від володіння переданим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати переданий актив повністю та визнає фінансове зобов'язання за отриману компенсацію. У подальших періодах суб'єкт господарювання визнає будь-який дохід від переданого активу та будь-які витрати, понесені за фінансовим зобов'язанням.

Подальша участь у переданих активах

3.2.16 Якщо суб'єкт господарювання не передає і не зберігає в основному всі ризики та винагороди від володіння переданим активом, і зберігає контроль за переданим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати переданий актив у межах його подальшої участі. Ступінь подальшої участі суб'єкта господарювання в переданому активі – це те, якою мірою він наражається на ризики змін вартості переданого активу. Наприклад,

а) якщо подальша участь суб'єкта господарювання набирає форми гарантії на переданий актив, тоді ступінь подальшої участі суб'єкта господарювання є меншою з двох оцінок: і) суми активу або ii) максимальної суми отриманої компенсації, яку суб'єкт господарювання може бути вимушений повернути (“суми гарантії”);

б) якщо подальша участь суб'єкта господарювання набирає форми проданого чи придбаного опціону (або обох) на переданий актив, то ступінь подальшої участі суб'єкта господарювання є сумою переданого активу, яку суб'єкт господарювання може викупити. Проте у випадку проданого опціону “пут” на актив, який оцінюється за справедливою вартістю, обсяг подальшої участі суб'єкта господарювання обмежується меншою з двох оцінок: справедливої вартості переданого активу або ціни виконання опціону (див. параграф Б3.2.13);

в) якщо подальша участь суб'єкта господарювання набирає форми опціону, який погашається грошовими коштами, або подібного забезпечення на переданий актив, то обсяг подальшої участі суб'єкта господарювання оцінюється таким самим способом, як і для участі, що є результатом опціонів, які не погашаються грошовими коштами, як зазначено в б) вище.

3.2.17 Якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати актив тією мірою, якою він бере подальшу участь у ньому, то суб'єкт господарювання також визнає і відповідне зобов'язання. Не зважаючи на інші вимоги до оцінки в цьому МСФЗ, переданий актив і відповідне зобов'язання оцінюються на основі, що відображає права та обов'язки, збережені суб'єктом

господарювання. Відповідне зобов'язання оцінюється у такий спосіб, що чиста балансова вартість переданого активу та відповідного зобов'язання є:

а) *амортизованою собівартістю* прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю, або

б) рівною справедливій вартості прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, коли їх оцінювати окремо, якщо переданий актив оцінюється за справедливою вартістю.

3.2.18 Суб'єкт господарювання продовжує визнавати будь-який дохід, що виникає від переданого активу тією мірою, якою він бере подальшу участь у цьому активі, та визнає будь-які витрати, понесені за відповідним зобов'язанням.

3.2.19 З метою подальшої оцінки визнані зміни справедливої вартості переданого активу та відповідного зобов'язання обліковують узгоджено одна до одної відповідно до параграфа 5.7.1, і їх не згортають.

3.2.20 Якщо подальша участь суб'єкта господарювання полягає лише в частині фінансового активу (наприклад, коли суб'єкт господарювання зберігає опціон на викуп частини переданого активу або зберігає залишкову частку, яка не веде до збереження в основному всіх ризиків та винагород від володіння, і суб'єкт господарювання зберігає контроль), то суб'єкт господарювання розподіляє попередню балансову вартість фінансового активу між тією частиною, яку він продовжує визнавати згідно з подальшою участю, та частиною, яку він більше не визнає, на основі відповідної справедливої вартості цих частин на дату передачі. З цією метою застосовують вимоги параграфа 3.2.14. Різниця між

а) балансовою вартістю (оціненою на дату припинення визнання), розподіленою на частину, яка більше не визнається, та

б) компенсацією, отриманою за частину, яка більше не визнається, визнається у прибутку або збитку.

3.2.21 Якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю, то право вибору (описане у цьому МСФЗ) призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, не застосовується до відповідного зобов'язання.

Всі передачі

3.2.22 Якщо визнання переданого активу продовжується, актив та відповідне зобов'язання не згортають. Подібно до цього, суб'єкт господарювання не згортає будь-який дохід, що виникає від переданого активу, із будь-якими витратами, понесеними за відповідним зобов'язанням (див. МСБО 32 "Фінансові інструменти", параграф 42).

3.2.23 Якщо сторона, яка передає, надає заставу негрошовими коштами (наприклад, борговими інструментами або інструментами капіталу) стороні, якій передається, то облік застави стороною, яка передає, та стороною, якій передається, залежить від того, чи має сторона, якій передають, право продати або Perezаставити заставу, а також від того, чи не виконала зобов'язання

сторона, яка передає. Сторона, яка передає, та сторона, якій передають, повинні обліковувати застави так:

а) якщо сторона, якій передають, має право за контрактом або за звичаєм продавати чи перезаставляти заставу, тоді сторона, яка передає, повинна перекласифікувати цей актив у своєму звіті про фінансовий стан (наприклад, як позичений актив, заставлені інструменти капіталу або дебіторську заборгованість за викупом) окремо від інших активів;

б) якщо сторона, якій передають, продає надану їй заставу, то вона має визнавати надходження від продажу та зобов'язання, оцінене за справедливою вартістю, щодо її заборгованості повернути заставу;

в) якщо сторона, яка передає, не виконує зобов'язання згідно з умовами контракту та більше не має права викупити заставу, то вона повинна припинити визнання застави, а сторона, якій передають, має визнавати заставу як актив, первісно оцінений за справедливою вартістю (або якщо вона вже продала заставу, припинити визнання заборгованості повернути заставу);

г) за винятком наведеного у в), сторона, яка передає, має подовжувати облік застави як свого активу, а сторона, якій передають, не повинна визнавати заставу як актив.

3.3 Припинення визнання фінансових зобов'язань

3.3.1 Суб'єкт господарювання вилучає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли його погашають, тобто коли зобов'язання, визначене у контракті, виконано, анульовано або строк його дії закінчується.

3.3.2 Обмін борговими інструментами між існуючим позичальником та позикодавцем на суттєво відмінних умовах обліковують як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання. Подібно до цього, значну зміну умов існуючого фінансового зобов'язання або його частини (незалежно від того, чи відбувається вона внаслідок фінансових труднощів боржника) обліковують як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання.

3.3.3 Різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), погашеного або переданого іншій стороні, та сплаченою компенсацією (включаючи будь-які передані негрошові активи та прийняті зобов'язання) визнають у прибутку чи збитку.

Розділ 4 Класифікація

4.1 Класифікація фінансових активів

4.1.1 Окрім випадків, коли застосовується параграф 4.1.5, суб'єкт господарювання класифікує фінансові активи як такі, що оцінюються у подальшому або за амортизованою собівартістю, або за справедливою вартістю на основі обох таких чинників:

а) моделі бізнесу суб'єкта господарювання для управління фінансовими активами; та

б) характеристик контрактних грошових потоків фінансового активу.

4.1.2 Фінансовий актив оцінюють за амортизованою собівартістю, якщо виконуються обидві такі умови:

а) актив утримують в моделі бізнесу, мета якої – утримування активів задля збирання контрактних грошових потоків;

б) контрактні умови фінансового активу передбачають у певні дати надходження грошових потоків, які є лише погашенням основної суми та сплатою відсотків на непогашену основну суму.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 містять настанови щодо застосування цих умов.

4.1.3 Для цілей застосування параграфу 4.1.2б) відсоток – це компенсація часової вартості грошей і кредитного ризику, пов'язаного з непогашеною основною сумою, протягом певного періоду часу.

4.1.4 Фінансовий актив оцінюють за справедливою вартістю, окрім випадків, коли його оцінюють за амортизованою собівартістю відповідно до параграфу 4.1.2.

Можливість призначення фінансового активу за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку

4.1.5 Незважаючи на параграфи 4.1.1–4.1.4, суб'єкт господарювання може при первісному визнанні нескасовно призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, якщо таке призначення усуває або значно зменшує невідповідність оцінки чи визнання (яку інколи називають “неузгодженістю обліку”), що інакше виникне внаслідок оцінювання активів або зобов'язань чи визнання прибутків або збитків за ними на різних підставах (див. параграфи Б4.1.29–Б4.1.32).

4.2 Класифікація фінансових зобов'язань

4.2.1 Суб'єкт господарювання класифікує всі фінансові зобов'язання як такі, що у подальшому оцінюються за амортизованою собівартістю, користуючись *методом ефективного відсотка*, за винятком таких:

а) *фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку*. Такі зобов'язання, в тому числі похідні фінансові інструменти, які є зобов'язаннями, у подальшому оцінюються за справедливою вартістю;

б) фінансові зобов'язання, що виникають, коли передача фінансового активу не відповідає критеріям для припинення визнання або коли застосовується підхід подальшої участі. Параграфи 3.2.15 та 3.2.17 застосовуються до оцінки таких фінансових зобов'язань;

в) *контракти фінансової гарантії*, як визначено у Додатку А. Після первісного визнання емітент такого контракту (окрім випадків, коли застосовуються параграф 4.2.1а) або б)) у подальшому оцінює його за більшою з таких двох величин:

i) сума, визначена відповідно до МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”; та

ii) сума, визнана первісно (див. параграф 5.1.1), мінус, у відповідних випадках, кумулятивна амортизація, визнана відповідно до МСБО 18 “Дохід”.

г) зобов'язання надати позику за відсотковою ставкою, нижчою ніж ринкова. Після первісного визнання емітент такого зобов'язання (окрім випадків, коли застосовується параграф 4.2.1а)) у подальшому оцінює його за більшою з таких двох величин:

- і) сума, визначена відповідно до МСБО 37; та
- іі) сума, визнана первісно (див. параграф 5.1.1), мінус, у відповідних випадках, кумулятивна амортизація, визнана відповідно до МСБО 18.

Можливість призначити фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку

4.2.2 Суб'єкт господарювання може при первісному визнанні нескасовно призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, якщо це дозволяє параграф 4.3.5, або якщо результатом такого призначення є доречніша інформація, оскільки або:

а) воно усуває чи значно зменшує неузгодженість оцінки чи визнання (які іноді називають “неузгодженістю обліку”), що в іншому випадку виникає внаслідок оцінювання активів або зобов'язань чи визнання прибутків або збитків за ними на різних основах; або

б) управління групою фінансових зобов'язань або фінансових активів та фінансових зобов'язань та оцінка їх показників здійснюється на основі справедливої вартості, відповідно до задокументованої стратегії управління ризиками або інвестиційною стратегією, і інформація про таку групу надається для внутрішнього використання на цій основі вищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання (як визначено в МСБО 24 “*Розкриття інформації про зв'язані сторони*”), наприклад, раді директорів суб'єкта господарювання або його виконавчому директоріві.

Гібридні контракти, основними контрактами яких є фінансові активи

4.3.2 Якщо гібридний контракт включає основний контракт, який є активом, що належить до сфери застосування цього МСФЗ, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені у параграфі 4.1.1–4.1.5 до всього гібридного контракту.

Інші гібридні контракти

4.3.3 Якщо гібридний контракт включає основний контракт, який не є активом, що належить до сфери застосування цього МСФЗ, то вбудований похідний інструмент відокремлюють від основного та обліковують як похідний інструмент відповідно до цього МСФЗ тоді і лише тоді, коли:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту (див. параграфи Б4.3.5 та Б4.3.8);

б) окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента;

в) гібридний контракт не оцінюють за справедливою вартістю з відображенням змін справедливої вартості у прибутку чи збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансове зобов'язання за справедливою

вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, не відокремлюється).

4.3.4 Якщо вбудований похідний інструмент відокремлюється, то основний контракт обліковують згідно з відповідними МСФЗ. Цей Стандарт не розглядає, чи слід подавати вбудований похідний інструмент окремо у звіті про фінансовий стан.

4.3.5 Незважаючи на параграфи 4.3.3 та 4.3.4, якщо контракт містить один або кілька вбудованих похідних інструментів і основний контракт не є активом, що належить до сфери застосування цього МСФЗ, то суб'єкт господарювання може призначати весь гібридний контракт як такий, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, за винятком випадків, коли:

а) вбудований похідний інструмент (інструменти) значно не змінює грошові потоки, які інакше були би потрібними за контрактом, або

б) під час першого розгляду подібного гібридного інструмента шляхом незначного аналізу чи без застосування аналізу ясно, що відокремлення вбудованого похідного інструмента (інструментів) забороняється, наприклад, опціон на дострокове погашення, вбудований в позику, який дозволяє утримувачеві достроково погасити позику приблизно за її амортизованою собівартістю.

4.3.6 Якщо за цим МСФЗ від суб'єкта господарювання вимагається відокремлювати похідний фінансовий інструмент від його основного контракту, але він не може оцінити вбудований похідний інструмент окремо або при придбанні або на кінець наступного фінансового звітного періоду, то він призначає весь гібридний контракт як такий, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

4.4 Перекласифікація

4.4.1 Якщо і лише якщо суб'єкт господарювання змінює свою модель бізнесу для управління фінансовими активами, він перекласифікує всі фінансові активи, яких торкнулась ця зміна, відповідно до параграфів 4.1.1–4.1.4.

4.4.2 Суб'єкт господарювання не може перекласифікувати жодне фінансове зобов'язання.

Розділ 5 Оцінка

5.1 Первісна оцінка

5.1.1 Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання суб'єкт господарювання оцінює їх за їхньою справедливою вартістю (див. параграфи 5.4.1–5.4.3 та Б5.4.1–Б5.4.17) плюс або мінус, у випадку фінансового активу або фінансового зобов'язання, що оцінюється не за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

5.1.2 Якщо суб'єкт господарювання використовує облік за датою розрахунку для активу, який у подальшому оцінюють за собівартістю або

амортизованою собівартістю, актив первісно визнається за його справедливою вартістю на дату операції (див. параграфи Б3.1.3–Б3.1.6).

5.2 Подальша оцінка фінансових активів

5.2.1 Після первісного визнання суб'єкт господарювання оцінює фінансовий актив відповідно до параграфів 4.1.1–4.1.5 за справедливою вартістю (див. параграфи 5.4.1, 5.4.2 та Б5.4.1–Б5.4.17) або амортизованою собівартістю (див. параграфи 9 та К35–К38 МСБО 39).

5.2.2 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги до зменшення корисності, викладені в параграфах 58–65 та К384–К393 МСБО 39, до фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю.

5.2.3 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги до обліку хеджування, викладені в параграфах 89–102 МСБО 39, до фінансових активів, призначених як *об'єкти хеджування* (див. параграфи 78–84 та К398–К3101 МСБО 39).

5.3 Подальша оцінка фінансових зобов'язань

5.3.1 Після первісного визнання суб'єкт господарювання оцінює фінансове зобов'язання відповідно до параграфів 4.2.1–4.2.2 (див. параграфи 5.4.1–5.4.3 та Б5.4.1–Б5.4.17 та параграфи 9 та К35–К38 МСБО 39).

5.3.2 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги до обліку хеджування, викладені в параграфах 89–102 МСБО 39, до фінансового зобов'язання, призначеного як *об'єкт хеджування* (див. параграфи 78–84 та К398–К3101 МСБО 39).

5.4 Оцінка за справедливою вартістю

5.4.1 Визначаючи справедливу вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання для цілей застосування цього МСФЗ, МСБО 32, МСБО 39 та МСФЗ 7, суб'єкт господарювання застосовує параграфи Б5.4.1–Б5.4.17.

5.4.2 Кращим свідченням справедливої вартості є ціни котирування на активному ринку. Якщо ринок для фінансового інструмента не є активним, суб'єкт господарювання встановлює справедливу вартість, застосовуючи метод оцінювання. Мета застосування методу оцінювання – встановити, якою буде ціна операції на дату оцінки в обмін між незалежними сторонами, виходячи з звичайних міркувань бізнесу. Методи оцінювання охоплюють застосування останніх ринкових операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, якщо вони доступні; посилення на поточну справедливу вартість іншого інструмента, який в основному є подібним; аналіз дисконтованих грошових потоків та моделі опціонного ціноутворення. Якщо є метод оцінювання, який звичайно використовують учасники ринку для визначення ціни інструмента, і доведено, що він надає достовірні попередні оцінки цін, отриманих у фактичних ринкових операціях, то суб'єкт господарювання застосовує цей метод. В обраному методі оцінювання максимально використовуються ринкові показники та інформація та якомога менше спираються на дані, специфічні для суб'єкта господарювання. Він поєднує всі чинники, які учасники ринку розглядали би при встановленні ціни, і він узгоджується з прийнятими економічними методологіями ціноутворення щодо фінансових інструментів. Періодично суб'єкт господарювання обстежує метод оцінювання та перевіряє його на достовірність, застосовуючи ціни будь-яких

поточних ринкових операцій з таким самим інструментом (тобто без змінювання та перепакування), які спостерігаються, або на основі інших доступних ринкових даних, які спостерігаються.

5.4.3 Справедлива вартість фінансового зобов'язання із характеристикою —до запитання (наприклад, депозит до запитання) не є меншою, ніж сума, що підлягає сплаті до запитання, дисконтована від першої дати, коли суму можуть вимагати сплатити.

5.5 Оцінка за амортизованою собівартістю – не використовується

5.6 Перекласифікація фінансових активів

5.6.1 Якщо суб'єкт господарювання перекласифікує фінансові активи відповідно до параграфа 4.4.1, він застосовує перекласифікацію перспективно з дати перекласифікації. Суб'єкт господарювання не перераховує жодні раніше визнані прибутки, збитки або відсоток.

5.6.2 Якщо, відповідно до параграфа 4.4.1, суб'єкт господарювання перекласифікує фінансовий актив так, що він оцінюється за справедливою вартістю, то його справедлива вартість визначається на дату перекласифікації. Будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та справедливою вартістю, визнається у прибутку або збитку.

5.6.3 Якщо, відповідно до параграфа 4.4.1, суб'єкт господарювання перекласифікує фінансовий актив так, що він оцінюється за амортизованою собівартістю, то його справедлива вартість на дату перекласифікації стає його новою балансовою вартістю.

5.7 Прибутки або збитки

5.7.1 Прибуток або збиток за фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, що оцінюється за справедливою вартістю, визнається у прибутку або збитку, за винятком випадків, коли:

- а) він є частиною відносин хеджування (див. параграфи 89–102 МСБО 39);
- б) він є інвестицією в *інструмент капіталу* і суб'єкт господарювання вирішив скористатися можливістю подавати прибутки і збитки за таким інструментом в іншому сукупному доході відповідно до параграфа 5.7.5;
- в) не є фінансовим зобов'язанням, призначеним як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, і від суб'єкта господарювання вимагається подавати впливи змін *кредитного ризику* зобов'язання у складі іншого сукупного доходу відповідно до параграфа 5.7.7.

5.7.2 Для фінансового активу, який оцінюється за амортизованою собівартістю і не є частиною відносин хеджування (див. параграфи 89–102 МСБО 39), прибуток або збиток визнається у прибутку чи збитку, коли припиняється визнання або зменшується корисність фінансового активу чи відбувається його перекласифікація відповідно до параграфа 5.6.2, а також у процесі амортизації. Для фінансового зобов'язання, яке оцінюється за амортизованою собівартістю і не є частиною відносин хеджування (див. параграфи 89–102 МСБО 39), прибуток або збиток визнається у прибутку чи

збитку, коли припиняється визнання фінансового зобов'язання, а також у процесі амортизації.

5.7.3 Для фінансових активів або фінансових зобов'язань, які є об'єктами хеджування (див. параграфи 78–84 та К398–К3101 МСБО 39), прибуток або збиток визнається відповідно до параграфів 89–102 МСБО 39.

5.7.4 Якщо суб'єкт господарювання визнає фінансові активи, застосовуючи облік за датою розрахунку (див. параграф 3.1.2 та параграфи Б3.1.3 та Б3.1.6), то будь-яку зміну справедливої вартості активу, що його мають отримати протягом періоду з дати операції до дати розрахунку, не визнають для активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю (крім збитків від зменшення корисності). Проте для активів, що оцінюються за справедливою вартістю, зміну справедливої вартості визнають у прибутку чи збитку або в іншому сукупному доході, відповідно до параграфа 5.7.1.

Інвестиції в інструменти капіталу

5.7.5 При первісному визнанні суб'єкт господарювання може прийняти нескасовне рішення подавати в іншому сукупному доході подальші зміни справедливої вартості інвестиції в інструмент капіталу, що належить до сфери застосування цього МСФЗ, яка не *утримується для торгівлі*.

5.7.6 Якщо суб'єкт господарювання приймає рішення, про яке йдеться в параграфі 5.7.5, то він визнає у прибутку або збитку дивіденди від такої інвестиції, якщо право суб'єкта господарювання на отримання виплати дивідендів встановлене відповідно до МСБО 18.

Зобов'язання, призначені як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку

5.7.7 Для фінансового зобов'язання, призначеного як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, суб'єкт господарювання подає прибуток або збиток таким чином:

а) величина зміни справедливої вартості фінансового зобов'язання, що відноситься на зміни кредитного ризику такого зобов'язання, подається в іншому сукупному доході (див. параграфи Б5.7.13–Б5.7.20),

б) а решта величини зміни справедливої вартості зобов'язання подається у прибутку або збитку,

якщо підхід до впливів змін кредитного ризику зобов'язання, описаний в а), не створюватиме чи не збільшуватиме облікову невідповідність у прибутку або збитку (у цьому випадку застосовують параграф 5.7.8). В параграфах Б5.7.5–Б5.7.7 та Б5.7.10–Б5.7.12 наведено керівництво із визначення того, чи створюється або збільшується облікова невідповідність.

5.7.8 Якщо вимоги, наведені в параграфі 5.7.7, створюватимуть або збільшуватимуть невідповідність у прибутку або збитку, то суб'єкт господарювання подає всі прибутки або збитки за таким зобов'язанням (включаючи впливи змін кредитного ризику такого зобов'язання) у прибутку або збитку.

Розділ 6 Облік хеджування – не використовується

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»

Сфера застосування. Цей Стандарт має застосовуватися всіма суб'єктами господарювання до всіх фінансових інструментів, за винятком:

а) тих часток у дочірніх, асоційованих і спільних підприємствах, що їх обліковують за МСБО 27 *“Консолідована та окрема фінансова звітність”*, МСБО 28 *“Інвестиції в асоційовані підприємства”* або МСБО 31 *“Частки у спільних підприємствах”*. Проте суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до часток у дочірньому, асоційованому чи спільному підприємстві, які відповідно до МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31 обліковуються згідно з цим Стандартом. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до похідних інструментів за частками у дочірньому, асоційованому чи спільному підприємстві, якщо похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання в МСБО 32 *“Фінансові інструменти: подання”*;

б) прав та зобов'язань за угодами про оренду, до яких застосовується МСБО 17 *“Оренда”*. Однак:

i) дебіторська заборгованість за угодою про оренду, визнана орендодавцем, підлягає дії положень цього Стандарту про припинення визнання;

ii) кредиторська заборгованість за угодою про фінансову оренду, визнана орендарем, підлягає дії положень про припинення визнання цього Стандарту;

iii) похідні інструменти, вбудовані в угоди про оренду, підлягають дії положень про вбудовані похідні інструменти цього Стандарту;

в) прав та зобов'язань працеводців за програмами пенсійного забезпечення працівників, до яких застосовується МСБО 19 *“Виплати працівникам”*;

г) фінансових інструментів, випущених суб'єктом господарювання, які відповідають визначенню інструмента власного капіталу в МСБО 32 (включаючи опціони і варанти). Проте утримувачеві таких інструментів власного капіталу слід застосовувати цей Стандарт до цих інструментів, якщо вони не відповідають винятку, описаному вище в а);

г) прав та зобов'язань, що виникають i) згідно з страховим контрактом як визначено в МСФЗ 4 *“Страхові контракти”*, крім прав та зобов'язань емітента, що виникають за страховим контрактом, які відповідають визначенню контракту фінансової гарантії в Додатку А МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*, або ii) за контрактом у межах сфери застосування МСФЗ 4, оскільки він містить умову дискреційної участі. Проте цей Стандарт застосовується до похідного інструмента, вбудованого в такий контракт в межах сфери застосування МСФЗ 4, якщо похідний інструмент сам не є контрактом у межах сфери застосування МСФЗ 4. До того ж, якщо емітент контрактів про фінансові гарантії попередньо чітко зазначав, що він вважає такі контракти страховими контрактами і застосовував облік, прийнятний для страхових контрактів, емітент може обрати, чи застосовувати цей Стандарт, чи МСФЗ 4 до таких контрактів про фінансові гарантії (див. параграфи К34 та К34А). Емітент може обирати, чи застосовувати цей вибір до кожного окремого контракту (див. параграфи К34 та К34А), але вибір для кожного контракту є нескасовним;

е) будь-якого форвардного контракту між покупцем та акціонером, що продає, на придбання або продаж об'єкта придбання, наслідком чого буде об'єднання бізнесу на майбутню дату придбання. Строк такого форвардного контракту не повинен перевищувати прийнятний період, як правило, необхідний для отримання будь-яких необхідних ухвалень та завершення операції;

є) зобов'язань за позиками за винятком зазначених у параграфі 4. Емітентові зобов'язання за позиками слід застосовувати МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”* до зобов'язань за позиками, які не входять до сфери застосування цього Стандарту. Проте всі зобов'язання за позиками підлягають дії положень цього Стандарту про припинення визнання;

ж) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 *“Платіж на основі акцій”*, за

винятком контрактів у межах сфери застосування параграфів 5-7 цього Стандарту (до яких застосовується цей Стандарт);

з) прав на платежі для відшкодування видатків суб'єкта господарювання, які йому потрібно зробити, щоби погасити зобов'язання, яке він визнає забезпеченням відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», або на які в одному з попередніх періодів він визнав забезпечення відповідно до МСБО 37.

Наведені нижче зобов'язання за позиками перебувають у межах сфери застосування цього Стандарту:

а) зобов'язання за позиками, які суб'єкт господарювання призначає фінансовими зобов'язаннями за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку (див. параграф 4.2.2 МСФЗ 9). Суб'єкт господарювання, який має минулу практику продажу активів, що є результатом його зобов'язань за позиками через короткий строк після ініціювання, застосовує цей Стандарт до всіх своїх зобов'язань за позиками такого самого класу;

б) зобов'язання за позиками, які можна погашати на нетто-основі грошовими коштами або наданням чи випуском іншого фінансового інструмента. Такі зобов'язання за позиками являють собою похідні фінансові інструменти. Зобов'язання за позикою не вважається погашеним на нетто-основі лише тому, що позика виплачується частинами (наприклад іпотечна позика під будівництво нерухомості, яка виплачується частинами згідно з ходом будівництва);

в) зобов'язання надати позику за ставкою відсотку нижче ринкової. (див. параграф 4.2.1 МСФЗ 9).

Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж нефінансової статті, які можна погашати грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансових інструментів у такий спосіб, ніби контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та продовжують утримуватися з метою одержання або прийняття нефінансової статті відповідно до вимог суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу або застосування.

Існують різні способи, якими можна погасити контракт на придбання або продаж нефінансової статті грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів. Вони охоплюють:

а) якщо строки контракту дозволяють будь-якій стороні погасити його грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів;

б) якщо спроможність погашати грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів не є очевидною з умов контракту, але суб'єкт господарювання має практику погашення подібних контрактів грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів (чи з контрагентом, шляхом укладання контрактів, які згортаються, чи продажу контракту до його здійснення або закінчення його строку);

в) якщо суб'єкт господарювання стосовно подібних контрактів має практику прийняття основного інструмента та його продажу протягом короткого періоду після прийняття з метою отримання прибутку від короткострокових коливань ціни або дилерської маржі;

г) якщо нефінансова стаття, яка є предметом контракту, легко конвертується у грошові кошти.

Визначення, пов'язані з визнанням та оцінкою

Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання – це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

Витрати на операції – це додаткові витрати, які прямо відносяться до придбання, випуску або вибуття фінансового активу чи фінансового зобов'язання (див. Додаток А, параграф К313). Додаткові витрати – це витрати, які не відбулися б, якщо суб'єкт господарювання не придбав, не випустив або не реалізував фінансовий інструмент.

Метод ефективного відсотка – це метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу доходу чи витрат від відсотків на відповідний період. Ефективна ставка відсотка – це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Обчислюючи ефективну ставку відсотка, суб'єкт господарювання має попередньо оцінити грошові потоки, враховуючи всі умови контракту про фінансовий інструмент (наприклад, аванси, опціони “кол” та подібні опціони), але не має розглядати майбутні збитки від кредитів. Обчислення включає всі гонорари та додаткові комісійні збори, сплачені або отримані сторонами контракту, які є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка (див. МСБО 18), витрати на операції та всі інші премії чи дисконти. Є припущення, що грошові потоки та очікуваний строк дії групи подібних фінансових інструментів можна достовірно оцінити. Проте в тих рідкісних випадках, коли неможливо достовірно оцінити грошові потоки або очікуваний строк дії фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів), суб'єктові господарювання слід використовувати контрактні грошові потоки за весь контрактний строк фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів).

Визначення, пов'язані з обліком хеджування

Ефективність хеджування – це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування (див. Додаток А, параграфи К3105 – К3113).

Інструмент хеджування – це призначений похідний або (лише для хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют) призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згортатимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об'єкта

хеджування або грошових потоків від нього (параграфи 72-77 та параграфи КЗ98-КЗ101 Додатка А конкретизують визначення інструмента хеджування).

Об'єкт хеджування – це актив, зобов'язання, тверда угода, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що а) піддає суб'єкт господарювання ризикові змін справедливої вартості або майбутніх грошових потоків; б) визначається як хеджування (параграфи 78-84 та параграфи КЗ98-КЗ101 Додатка А конкретизують визначення об'єктів хеджування).

Прогнозована операція – це неоформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.

Тверда угода – це угода, яка має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (чи дати).

Зменшення корисності фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, та неможливість їх отримати. Наприкінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є об'єктивне свідчення того, що корисність фінансового активу або групи фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, зменшується. Якщо таке свідчення є, суб'єктові господарювання слід застосовувати параграф 63 для визначення суми будь-якого збитку від зменшення корисності.

Корисність фінансового активу або групи фінансових активів зменшується і збитки від зменшення корисності виникають, якщо і тільки якщо є об'єктивне свідчення зменшення корисності внаслідок однієї або кількох подій, які відбулися після первісного визнання активу (“подія збитку”), і така подія (або події) збитку впливає (впливають) на попередньо оцінені майбутні грошові потоки від фінансового активу або групи фінансових активів, які можна достовірно оцінити. Може бути неможливим ідентифікувати одну, окрему подію, що спричинила зменшення корисності. Скоріше поєднаний вплив кількох подій може спричинити зменшення корисності. Збитки, очікувані як наслідок майбутніх подій, незалежно від того, наскільки вони ймовірні, не визнаються. Об'єктивне свідчення того, що корисність фінансового активу або групи активів зменшується, містить у собі спостережені дані, які привертають увагу утримувача активу до таких подій збитку:

- а) значні фінансові труднощі емітента або боржника;
- б) порушення контракту, таке як невиконання зобов'язань чи прострочування платежів відсотків або основної суми;
- в) надання позикодавцем (з економічних чи юридичних причин, пов'язаних із фінансовими труднощами позичальника) концесії позичальникові, яку позикодавець не розглядав би за інших умов;
- г) стає можливим, що позичальник оголосить банкрутство або іншу фінансову реорганізацію;
- г) зникнення активного ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів; або

д) спостережені дані, що свідчать про зменшення, яке можна оцінити, попередньо оцінених майбутніх грошових потоків від групи фінансових активів з часу первісного визнання цих активів, хоча зменшення ще не можна ідентифікувати з окремими фінансовими активами в групі, включаючи:

i) негативні зміни у стані платежів позичальників у групі (наприклад, збільшення кількості прострочених платежів або збільшення кількості позичальників із кредитними картками, які досягли свого кредитного ліміту і сплачують мінімальну щомісячну суму); або

ii) національні чи локальні економічні умови, які корелюють із невиконанням зобов'язань за активами в групі (наприклад, збільшення рівня безробіття у географічному регіоні позичальників, зменшення цін на нерухомість в іпотеках у відповідному регіоні, зменшення цін на нафту щодо активів за позиками для нафтовидобувних компаній, або негативні зміни в умовах галузі, які впливають на позичальників у групі).

Якщо є об'єктивне свідчення того, що відбувся збиток від зменшення корисності фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, то суму збитку оцінюють як різницю між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю попередньо оцінених майбутніх грошових потоків (за винятком майбутніх кредитних збитків, які не були понесені), дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка фінансового активу (тобто ефективною ставкою відсотка, обчисленою при первісному визнанні). Балансову вартість активу слід зменшити прямо або застосовуючи рахунок резервів. Суму збитку слід визнавати у прибутку чи збитку.

Суб'єкт господарювання спочатку оцінює, чи існує об'єктивне свідчення зменшення корисності окремо для фінансових активів, які є окремо суттєвими, та (окремо або у сукупності) для фінансових активів, які не є окремо суттєвими (див. параграф 59). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що немає об'єктивного свідчення зменшення корисності для окремо оціненого фінансового активу (незалежно від того, чи є він суттєвим), він включає актив у групу фінансових активів з подібними характеристиками кредитного ризику та оцінює їх на зменшення корисності у сукупності. Активи, які окремо оцінюють на зменшення корисності і для яких збиток від зменшення корисності визнається або продовжує визнаватися, не включаються у сукупну оцінку зменшення корисності.

Якщо в наступному періоді сума збитку від зменшення корисності зменшується і це зменшення може бути об'єктивно пов'язаним з подією, яка відбувається після визнання зменшення корисності (наприклад, покращання кредитного рейтингу боржника), то попередньо визнаний збиток від зменшення корисності слід сторнувати (або прямо, або коригуючи рахунок резервів). Сторнування не повинне призводити до такої балансової вартості фінансового активу, яка перевищує суму, що її мала б амортизована собівартість у разі невизнання зменшення корисності на дату сторнування. Суму сторнування слід визнавати у прибутку чи збитку.

Хеджування. Якщо визначено відносини хеджування між інструментом хеджування та об'єктом хеджування (як зазначено у параграфах 85-88 та

параграфів КЗ102-КЗ104 Додатка А), то, обліковуючи прибуток або збиток від інструмента хеджування та об'єкта хеджування, слід дотримуватися параграфів 89-102.

Призначення нефінансових статей об'єктами хеджування. Якщо об'єкт хеджування є нефінансовим активом чи нефінансовим зобов'язанням, його слід визначати об'єктом хеджування: а) для валютних ризиків або б) в його сукупності для всіх ризиків унаслідок труднощів відокремлення та оцінювання відповідної частини змін грошових потоків або справедливої вартості, зумовлених конкретними ризиками (за винятком валютних ризиків).

Облік хеджування. При обліку хеджування визнається вплив згортання на прибуток або збиток від змін справедливої вартості інструмента хеджування та об'єкта хеджування.

Три типи відносин хеджування:

а) *хеджування справедливої вартості*: хеджування нараження на зміни у справедливій вартості визнаного активу чи зобов'язання або невизнаної твердої угоди (або ідентифікованої частини такого активу, зобов'язання чи твердої угоди), яка відноситься до конкретного ризику і може впливати на прибуток або збиток;

б) *хеджування грошових потоків*: хеджування нараження на зміни у грошових потоках, яке і) може відноситися до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням (наприклад, усі або деякі майбутні платежі відсотка за боргом зі змінною ставкою відсотка) або з високо ймовірною прогнозованою операцією і яка ii) може впливати на прибуток або збиток;

в) *хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю* як визначено у МСБО 21.

Хеджування валютного ризику твердої угоди можна обліковувати як хеджування справедливої вартості або хеджування грошового потоку.

Відносини хеджування кваліфікуються для обліку хеджування згідно з параграфами 89-102, якщо і тільки якщо виконуються всі із наведених далі умов:

а) на початку хеджування є офіційне призначення та документація про відносини хеджування, про мету управління ризиком з боку суб'єкта господарювання та стратегію хеджування. Ця документація має містити ідентифікацію інструмента хеджування, об'єкта хеджування або операції, характер хеджування ризику та спосіб визначення суб'єктом господарювання ефективності інструмента хеджування при згортанні доступності змінам справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків, що відносяться до хеджування ризику;

б) очікується, що хеджування буде високоефективним (див. параграфи КЗ105-КЗ113 Додатка А) у досягненні згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які відносяться до хеджування ризику, що не суперечить первісно задокументованій стратегії управління ризиком для цих конкретних відносин хеджування;

в) при хеджуванні грошових потоків імовірність прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування, має бути високою і відображати доступність змінам грошових потоків, які можуть зрештою впливати на прибуток або збиток;

г) ефективність хеджування можна достовірно оцінити, тобто можна достовірно оцінити справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування, які відносяться до хеджування ризику, та справедливу вартість інструмента хеджування;

г) хеджування оцінюється на безперервній основі і визначається, що воно було високоефективним протягом тих фінансових звітних періодів, для яких хеджування призначалося.

Хеджування справедливої вартості. Якщо хеджування справедливої вартості протягом періоду відповідає умовам параграфу 88, його слід обліковувати так:

а) прибуток або збиток від переоцінки інструмента хеджування справедливої вартості (для похідного інструмента хеджування) або валютного компонента його балансової вартості, оціненої відповідно до МСБО 21 (для непохідного інструмента хеджування), слід визнавати у прибутку чи збитку;

б) прибуток або збиток від об'єкта хеджування, які можна віднести до хеджування ризику, мають коригувати балансову вартість об'єкта хеджування і визнаватися у прибутку чи збитку. Це застосовується, якщо об'єкт хеджування оцінюють в інший спосіб за собівартістю.

Суб'єктові господарювання слід припинити перспективно облік хеджування, визначений у параграфі 89, якщо:

а) закінчується строк дії інструмента хеджування або його продають, ліквідовують чи використовують право на нього (з цією метою заміна одного інструмента хеджування іншим чи переведення його в інший інструмент хеджування не вважається закінченням строку дії або ліквідацією, якщо такі заміни чи переведення є частиною задокументованої стратегії суб'єкта господарювання щодо хеджування);

б) хеджування більше не відповідає вимогам до обліку хеджування, наведеним у параграфі 88, або

в) суб'єкт господарювання анулює призначення.

Будь-яке коригування, обумовлене параграфом 89 б), балансової вартості хеджованого фінансового інструмента, до якого застосовують метод ефективного відсотка (або у випадку портфельного хеджування відсоткового ризику, коригування окремого рядку звіту про фінансовий результат, зазначеного в параграфі 89А), слід амортизувати з відображенням у прибутку або збитку. Амортизацію можна починати, як тільки відбувається коригування, і не пізніше припинення коригування об'єкта хеджування на зміни його справедливої вартості, які відносяться до ризику, що хеджується. Коригування базується на перерахованій ефективній ставці відсотка на дату початку амортизації. Проте, якщо у випадку хеджування справедливої вартості доступності відсотковому ризику портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань (та лише для такого хеджування), неможлива амортизація із застосуванням перерахованої ефективної ставки відсотка, то коригування слід

амортизувати із застосуванням прямолінійного методу. Коригування слід повністю амортизувати при погашенні фінансового інструмента або, у випадку портфельного хеджування відсоткового ризику, при закінченні відповідного періоду часу переоцінки.

Хеджування грошових потоків. Якщо хеджування грошових потоків відповідає протягом періоду умовам параграфа 88, його слід обліковувати так:

а) частину прибутку або збитку від інструмента хеджування, яка визначена як ефективне хеджування (див. параграф 88), слід визнавати в іншому сукупному прибутку;

б) неефективну частину прибутку або збитку від інструмента хеджування слід визнавати у прибутку чи збитку.

Конкретніше хеджування грошових потоків обліковується так:

а) окремий компонент власного капіталу, пов'язаний з об'єктом хеджування, коригується до нижчої з двох оцінок (в абсолютних величинах):

і) кумулятивного прибутку або збитку за інструментом хеджування з початку хеджування, або

ii) кумулятивної зміни справедливої вартості (теперішньої вартості) очікуваних майбутніх грошових потоків від об'єкта хеджування з початку хеджування;

б) решта прибутку або збитку від інструмента хеджування або його призначеного компонента (який не є ефективним хеджуванням) визнається у прибутку чи збитку;

в) якщо задокументована стратегія суб'єкта господарювання щодо управління ризиком для конкретних відносин хеджування виключає оцінку ефективності хеджування конкретного компонента прибутку чи збитку або пов'язаних з ним грошових потоків від інструмента хеджування (див. параграфи 74, 75 та 88 а)), то цей вилучений компонент прибутку або збитку визнається відповідно до параграфа 5.7.1 МСФЗ 9.

Якщо хеджування прогнозованої операції у подальшому приводить до визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання, то пов'язані з ними прибутки або збитки, які були визнані в іншому сукупному прибутку відповідно до параграфа 95, слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.)) у прибутку чи збитку того самого періоду чи періодів, протягом яких хеджовані прогнозовані грошові потоки впливають на прибуток або збиток (наприклад, у таких періодах, в яких визнається відсотковий дохід або витрати на відсотки). Проте, якщо суб'єкт господарювання очікує, що весь або частину збитку, визнаного в іншому сукупному прибутку, не буде відшкодовано в одному або кількох майбутніх періодах, йому слід перекласифікувати у прибуток або збиток як коригування внаслідок перекласифікації суму, відшкодування якої не очікується.

Якщо хеджування прогнозованої операції у подальшому приводить до визнання нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання, або якщо прогнозована операція щодо нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання стає твердою угодою, до якої застосовується облік хеджування

справедливої вартості, тоді суб'єкт господарювання приймає а) або б), наведені нижче:

а) суб'єкт господарювання перекласифікує відповідні прибутки та збитки, які були визнані іншому сукупному прибутку відповідно до параграфу 95, у прибуток або збиток як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) в тому самому періоді чи періодах, в яких придбаний актив або прийняте зобов'язання впливають на прибуток або збиток (наприклад, у таких періодах, в яких визнаються витрати на амортизацію чи собівартість продажів). Проте, якщо суб'єкт господарювання очікує, що весь або частина збитку, визнаного в іншому сукупному прибутку, не буде відшкодовано в одному або кількох періодах, йому слід перекласифікувати з власного капіталу у прибуток або збиток як коригування внаслідок перекласифікації, суму, відшкодування якої не очікується;

б) суб'єкт господарювання виключає відповідні прибутки та збитки, які були визнані в іншому сукупному прибутку відповідно до параграфу 95, та включає їх у первісну собівартість або в іншу балансову вартість активу чи зобов'язання.

Суб'єктові господарювання слід прийняти а) або б) параграфу 98 як свою облікову політику і застосовувати її послідовно до всіх типів хеджування, яких стосується параграф 98.

Щодо хеджування грошових потоків (окрім того, про яке йдеться у параграфах 97 та 98), то суми, які були визнані в іншому сукупному прибутку, слід перекласифікувати з власного капіталу у прибуток чи збиток як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.)) в тому самому періоді чи періодах, протягом яких хеджовані прогнозовані грошові потоки впливають на прибуток або збиток (наприклад, коли відбувається прогнозований продаж).

За будь-якої з наведених далі обставин суб'єктові господарювання слід припинити перспективно облік хеджування, визначений у параграфах 95-100:

а) закінчується строк дії інструмента хеджування або його продають, ліквідовують чи використовують право на нього (з цією метою заміна одного інструмента хеджування іншим чи переведення його в інший інструмент хеджування не вважається закінченням строку дії або ліквідацією, якщо такі заміни чи переведення є частиною задокументованої стратегії суб'єкта господарювання щодо хеджування). У цьому випадку кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному прибутку з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. параграф 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться прогнозована операція. Якщо операція відбувається, то застосовується параграф 97, 98 або 100;

б) хеджування більше не відповідає критеріям обліку хеджування, наведеним у параграфі 88. У цьому випадку кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному прибутку з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. параграф 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться

прогнозована операція. Якщо операція відбувається, застосовують параграф 97, 98 або 100;

в) більше не очікується, що відбудеться прогнозована операція; в цьому випадку будь-який відповідний кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному прибутку з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. параграф 95 а)), слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати в прибутках чи збитках як коригування внаслідок перекласифікації. Все ще можна очікувати, що прогнозована операція, яка більше не є високо ймовірною (див. параграф 88 в)), відбудеться;

г) суб'єкт господарювання анулює призначення. Щодо хеджування прогнозованої операції, то кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному прибутку від того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. параграф 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться прогнозована операція або більше не очікуватиметься, що вона відбудеться. Коли операція відбувається, застосовується параграф 97, 98 або 100. Якщо більше не очікується, що операція відбудеться, то кумулятивний прибуток або збиток, який було визнано в іншому сукупному прибутку, слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати в прибутках чи збитках як коригування внаслідок перекласифікації.

Хеджування чистих інвестицій. Хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю, включаючи хеджування монетарної статті, що її обліковують як частину чистої інвестиції (див. МСБО 21), слід обліковувати так само, як хеджування грошових потоків:

а) частину прибутку або збитку за інструментом хеджування, визначену як ефективне хеджування (див. параграф 88), слід визнавати в іншому сукупному прибутку;

б) неефективну частину слід визнавати у прибутку чи збитку.

Прибуток або збиток за інструментом хеджування, пов'язані з ефективною частиною хеджування, які були визнані в іншому сукупному прибутку, слід перекласифікувати з власного капіталу у прибуток чи збиток як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.)) відповідно до параграфів 48-49 МСБО 21 після вибуття або часткове вибуття закордонної господарської одиниці.

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття»

Мета. Мета цього МСФЗ – вимагати від суб'єктів господарювання надавати у своїй фінансовій звітності розкриття інформації, яка дає змогу користувачам оцінити:

а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання;

б) характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів та на які суб'єкт господарювання наражається протягом періоду та на кінець звітного періоду, та яким чином суб'єкт господарювання управляє цими ризиками.

Принципи цього МСФЗ доповнюють принципи визнання, оцінки та подання фінансових активів і фінансових зобов'язань у МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Сфера застосування. Цей МСФЗ застосовується всіма суб'єктами господарювання до всіх типів фінансових інструментів, за винятком:

а) тих часток участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» або МСБО 31 «Частки участі у спільних підприємствах». Проте в деяких випадках МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31 дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частку участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві із застосуванням МСФЗ 9; у таких випадках суб'єкти господарювання застосовують вимоги цього МСФЗ. Суб'єкти господарювання застосовують також цей МСФЗ до всіх похідних інструментів, пов'язаних із частками участі в дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, якщо похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента капіталу, наведеному в МСБО 32;

б) прав та зобов'язань працедавця, що виникають унаслідок програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам»;

г) страхових контрактів, визначених у МСФЗ 4 «Страхові контракти». Проте цей МСФЗ застосовується до похідних інструментів, убудованих у страхові контракти, якщо МСФЗ 9 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо. Крім того, емітент застосовує цей МСФЗ до *контрактів про фінансові гарантії*, якщо емітент застосовує МСФЗ 9, визнаючи та оцінюючи ці контракти; але застосовується МСФЗ 4, якщо емітент обирає, відповідно до параграфу 4г) МСФЗ 4, застосування МСФЗ 4 під час їх визнання та оцінки;

г) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», за винятком того, що цей МСФЗ застосовується до контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 9;

д) інструментів, які вимагається класифікувати як інструменти капіталу відповідно до параграфів 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г МСБО 32.

Цей МСФЗ застосовується до визнаних і невизнаних фінансових інструментів. Визнані фінансові інструменти складаються із фінансових активів і фінансових зобов'язань, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9. Невизнанні фінансові інструменти складаються з деяких фінансових інструментів, які, хоча на них не поширюється сфера застосування МСФЗ 9, належать до сфери застосування цього МСФЗ (наприклад, деякі зобов'язання за позиками).

Цей МСФЗ застосовується до контрактів на придбання або продаж не фінансового об'єкта, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9.

Таблиця 3.2

Визначення термінів у МСФЗ 7

| Термін | Визначення |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| кредитний ризик (credit risk) | Ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони. |
| валютний ризик (currency risk) | Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів. |
| відсотковий ризик (interest rate risk) | Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових відсоткових ставок. |
| ризик ліквідності (liquidity risk) | Ризик того, що суб'єкт господарювання матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого |

| | |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | фінансового активу. |
| позики до сплати (loans payable) | Позики до сплати – це фінансові зобов’язання, інші ніж короткострокова торговельна кредиторська заборгованість на стандартних кредитних умовах. |
| ринковий ризик (market risk) | Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику: валютний ризик, відсотковий ризик та інший ціновий ризик. |
| інший ціновий ризик (other price risk) | Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (окрім тих, що виникають унаслідок відсоткового ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку. |
| прострочений (past due) | Фінансовий актив є простроченим, якщо контрагент не здійснив платежу, коли настав його строк за контрактом. |

Значимість фінансових інструментів для фінансового стану та результатів діяльності.

Суб’єкт господарювання розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити значимість фінансових інструментів для його фінансового стану та результатів діяльності.

Звіт про фінансовий стан

Категорії фінансових активів і фінансових зобов’язань.

Балансову вартість кожної з наведених далі категорій, як вказано у МСФЗ 9, слід розкривати або в звіті про фінансовий стан, або в примітках:

а) фінансові активи, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результатів переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо і) призначені такими при первісному визнанні та ii) такі, що обов’язково оцінюються за справедливою вартістю відповідно до МСФЗ 9;

г) фінансові зобов’язання, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо: і) призначені такими при первісному визнанні та ii) такі, що відповідають визначенню утримуваних для торгівлі, наведеному в МСФЗ 9;

д) фінансові активи, оцінені за амортизованою собівартістю;

е) фінансові зобов’язання, оцінені за амортизованою собівартістю;

є) фінансові активи, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у сукупному доході.

Фінансові активи або фінансові зобов’язання за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку.

Якщо суб’єкт господарювання призначив як оцінений за справедливою вартістю фінансовий актив (чи групу фінансових активів), що інакше оцінювався б за амортизованою собівартістю, то він розкриває таку інформацію:

а) максимальний рівень *кредитного ризику* (див. параграф 36 а)) за фінансовим активом (чи групою фінансових активів) на кінець звітного періоду;

б) величину, на яку будь-які пов'язані кредитні похідні або подібні інструменти зменшують цей максимальний рівень кредитного ризику;

в) суму зміни (протягом періоду та кумулятивно) справедливої вартості фінансового активу (чи групи фінансових активів), яка відноситься до змін кредитного ризику фінансового активу, визначену:

і) або як сума зміни його справедливої вартості, яка не відноситься до змін ринкових умов, що спричиняють *ринковий ризик*;

ii) або із застосуванням альтернативного методу, який, як вважає суб'єкт господарювання, достовірніше відображає суму зміни його справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику активу.

Зміни ринкових умов, які спричиняють ринковий ризик, включають зміни базової ставки відсотка, товарної ціни, валютного курсу або індексу цін чи ставок, які спостерігаються на ринку;

г) суму зміни справедливої вартості будь-яких пов'язаних кредитних похідних або подібних інструментів, яка відбувається протягом періоду та кумулятивно з часу призначення фінансового активу.

10 Якщо суб'єкт господарювання призначив фінансове зобов'язання як таке, що оцінене за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку відповідно до параграфу 4.2.2 МСФЗ 9 і має подати впливи змін кредитного ризику такого зобов'язання в іншому сукупному доході (див. параграф 5.7.7 МСФЗ 9), то він розкриває:

а) суму зміни (кумулятивно) справедливої вартості фінансового зобов'язання, яка відноситься до змін кредитного ризику цього зобов'язання (див. параграфи Б5.7.13–Б5.7.20 МСФЗ 9 щодо керівництва з визначення впливів змін кредитного ризику зобов'язання);

б) різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання та сумою, яку суб'єктові господарювання треба було би сплатити за контрактом при погашенні утримувачеві зобов'язання;

в) будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі причину таких переміщень;

г) якщо визнання зобов'язання припинено протягом періоду, – суму (якщо вона є), наведену в іншому сукупному доході, яка була реалізована при припиненні визнання;

10А Якщо суб'єкт господарювання призначив фінансове зобов'язання як таке, що оцінене за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку відповідно до параграфу 4.2.2 МСФЗ 9 і має подати впливи усіх змін на справедливую вартість такого зобов'язання (в тому числі впливи змін кредитного ризику такого зобов'язання) у прибутку чи збитку (див. параграфи 5.7.7 та 5.7.8 МСФЗ 9), то він розкриває:

а) суму зміни (протягом періоду і кумулятивно) справедливої вартості фінансового зобов'язання, яка відноситься до змін кредитного ризику цього

зобов'язання (див. параграфи Б5.7.13–Б5.7.20 МСФЗ 9 щодо керівництва з визначення впливів змін кредитного ризику зобов'язання); та

б) різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання та сумою, яку суб'єктові господарювання треба було би сплатити за контрактом при погашенні утримувачеві зобов'язання.

11 Суб'єкт господарювання також розкриває:

а) докладний опис методів, використаних для досягнення відповідності вимогам, наведеним у параграфах 9 в), 10 а) та 10Аа), та параграфа 5.7.7а) МСФЗ 9, в тому числі пояснення, чому цей метод є доречним;

б) якщо суб'єкт господарювання вважає, що розкриття інформації, наданої ним або у звіті про фінансовий стан, або у примітках, для відповідності вимогам, наведеним у параграфах 9 в), 10 а), та 10Аа), або параграфа 5.7.7а) МСФЗ 9, не відображає достовірно зміну справедливої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що відноситься до змін їхнього кредитного ризику, причини цього висновку та чинники, які він вважає доречними;

в) докладний опис методології або методологій, використаних для визначення того, чи створюватиме або збільшуватиме подання впливів змін кредитного ризику зобов'язання в іншому сукупному доході облікову розбіжність у прибутку або збитку (див. параграфи 5.7.7 та 5.7.8 МСФЗ 9). Якщо від суб'єкта господарювання вимагається подати впливи змін кредитного ризику зобов'язання у прибутку або збитку (див. параграф 5.7.8 МСФЗ 9), то розкриття повинно включати докладний опис економічного зв'язку, описаного в параграфі Б5.7.6 МСФЗ 9.

Фінансові активи, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході.

Якщо суб'єкт господарювання призначив інвестиції в інструменти капіталу як такі, що оцінюватимуться за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході, як дозволено у параграфі 5.7.7 МСФЗ 9, то він розкриває:

а) інформацію про те, які інвестиції в інструменти капіталу були призначені як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході;

б) причини використання цієї альтернативи подання;

в) справедливу вартість кожної такої інвестиції на кінець звітного періоду;

г) дивіденди, визнані протягом періоду, показуючи окремо ті, що пов'язані з інвестиціями, визнання яких було припинено протягом звітного періоду, та ті, що пов'язані з інвестиціями, утримуваними на кінець звітного періоду;

г) будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі причини таких переміщень.

11Б Якщо суб'єкт господарювання припинив визнання інвестицій в інструменти капіталу, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході, протягом звітного періоду, він розкриває:

а) причини вибуття інвестицій;

- б) справедливу вартість інвестицій на дату припинення визнання;
- в) кумулятивний прибуток або збиток від вибуття.

Перекласифікація.

Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував у поточному або попередніх звітних періодах будь-які фінансові активи відповідно до параграфа 4.4.1 МСФЗ 9, він розкриває інформацію про це. Для кожної такої події суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- а) дату перекласифікації;
- б) докладне пояснення зміни моделі бізнесу та якісний опис її впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання;
- в) суму, перекласифіковану в кожен категорію та з кожної категорії.

12В Для кожного звітного періоду після перекласифікації до припинення визнання суб'єкт господарювання розкриває для активів, перекласифікованих таким чином, що вони оцінюються за амортизованою собівартістю відповідно до параграфа 4.4.1 МСФЗ 9, таку інформацію:

- а) ефективну ставку відсотка, визначену на дату перекласифікації;
- б) визнані відсотковий дохід або витрати.

12Г Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував фінансові активи таким чином, що вони оцінюються за амортизованою собівартістю з часу останньої річної звітної дати, то він розкриває:

- а) справедливу вартість фінансових активів на кінець звітного періоду;
- б) справедливу вартість прибутку або збитку, яка була би визнана у прибутку або збитку протягом звітного періоду, якби фінансові активи не були перекласифіковані.

Звіт про сукупні прибутки та збитки

Статті доходу, витрат, прибутків або збитків. Суб'єкт господарювання у звіті про сукупні прибутки та збитки доходи або у примітках розкриває інформацію про такі статті доходу, витрат, прибутків або збитків:

- а) чисті прибутки або чисті збитки:
 - і) від фінансових активів або фінансових зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку, наводячи їх окремо для фінансових активів або фінансових зобов'язань, призначених такими при первісному визнанні, а також для фінансових активів або фінансових зобов'язань, що обов'язково оцінюються за справедливою вартістю відповідно до МСФЗ 9 (наприклад, фінансові зобов'язання, що відповідають визначенню утримуваних для торгівлі в МСФЗ 9). Для фінансових зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, суб'єкт господарювання наводить окремо суму прибутку або збитку, визнаного в іншому сукупному доході, а також суму, визнану у прибутку або збитку;
 - в) від фінансових зобов'язань, оцінених за амортизованою собівартістю;
 - ві) від фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;
 - віі) від фінансових активів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході;

б) загальний відсотковий дохід та загальні відсоткові витрати (обчислені із застосуванням методу ефективного відсотка) для фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, або фінансових зобов'язань, що не

оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку;

в) дохід та витрати від комісійних (інших, ніж суми, що включалися при визначенні ефективної ставки відсотка), які отримуються від:

i) фінансових активів, які оцінюються за амортизованою собівартістю, або фінансових зобов'язань, які не оцінюються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;

ii) трастової та інших видів фідучіарної діяльності, що ведуть до утримання або інвестування активів за дорученням фізичних осіб, трастів, програм пенсійного забезпечення та інших установ;

г) відсоткового доходу від фінансових активів, корисність яких зменшилась, нарахованого відповідно до параграфу К393 МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;

г) суму будь-якого збитку від зменшення корисності для кожного класу фінансового активу.

20А Суб'єкт господарювання розкриває аналіз прибутку або збитку, визнаного у звіті про сукупні прибутки та збитки, що виникає внаслідок припинення визнання фінансових активів, які оцінюються за амортизованою собівартістю, показуючи окремо прибутки та збитки від припинення визнання таких фінансових активів. Це розкриття інформації включає причини припинення визнання таких фінансових активів.

Розкриття іншої інформації

Облікові політики. Відповідно до параграфу 117 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутого в 2007 р.), суб'єкт господарювання у стислому викладі суттєвих облікових політик розкриває інформацію про основу (чи основи) оцінки, що застосовувались при складанні фінансової звітності, а також інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Облік хеджування. Суб'єкт господарювання окремо для кожного типу хеджування, описаного в МСБО 39 (тобто хеджування справедливої вартості, хеджування грошових потоків та хеджування чистих інвестицій у закордонні господарські одиниці), розкриває таку інформацію:

а) опис кожного типу хеджування;

б) опис фінансових інструментів, призначених інструментами хеджування, та їхню справедливу вартість на кінець звітного періоду;

в) характер ризиків, що їх хеджують.

23 Стосовно хеджування грошових потоків суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

а) періоди, коли очікується виникнення грошових потоків і коли очікується, що вони впливатимуть на прибуток або збиток;

б) опис будь-якої прогнозованої операції, до якої в минулому застосовували облік хеджування, але яка, за очікуванням, більше не відбудеться;

в) суму, що була визнана в іншому сукупному доході протягом періоду;

г) суму, що була перекласифікована із власного капіталу в прибуток або збиток за період, наводячи суму, включену в кожну статтю звіту про сукупні прибутки та збитки;

г) суму, що була вилучена із власного капіталу протягом періоду та включена в первісну собівартість чи іншу балансову вартість нефінансового активу або нефінансового зобов'язання, придбання чи виникнення якого було хеджованою високоїмовірною прогнозованою операцією.

24 Суб'єкт господарювання окремо розкриває таку інформацію:

а) у хеджуванні справедливої вартості – прибутки або збитки:

i) від інструмента хеджування;

ii) від об'єкта хеджування, що відноситься до хеджованого ризику;

б) неефективність, визнану в прибутку або збитку, що виникає внаслідок хеджування грошових потоків;

в) неефективність, визнану в прибутку або збитку, що виникає внаслідок хеджування чистих інвестицій у закордонні господарські одиниці.

Справедлива вартість. За винятком зазначеного в параграфі 29, для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань (див. параграф 6) суб'єкт господарювання розкриває справедливу вартість цього класу активів і зобов'язань у такий спосіб, який дає змогу порівнювати її з балансовою вартістю.

26 Розкриваючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання об'єднує фінансові активи та фінансові зобов'язання у класи, але здійснює їх згортання лише тією мірою, якою їхня балансова вартість згортається в звіті про фінансовий стан.

27 Суб'єкт господарювання розкриває для кожного класу фінансових інструментів методи та, якщо використовується методика оцінки, припущення, що їх застосували при визначенні справедливої вартості кожного класу фінансових активів або фінансових зобов'язань. Наприклад, якщо доцільно, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про припущення, пов'язані з обсягами дострокового погашення, рівнем попередньо оцінених кредитних збитків та ставками відсотка або ставками дисконту. Якщо в методиці оцінки сталася зміна, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про таку зміну та її причини.

27А Щоб розкрити інформацію, що вимагається в параграфі 27Б, суб'єкт господарювання класифікує оцінки справедливої вартості за допомогою ієрархії справедливої вартості, яка відображає значущість вхідних даних, використаних при складанні оцінок. Ієрархія справедливої вартості має такі рівні:

а) ціни котирувань (некориговані) на активних ринках для ідентичних активів або зобов'язань (рівень 1);

б) вхідні дані, інші ніж ціни котирувань, що увійшли у рівень 1, які спостерігаються для активу або зобов'язання або прямо (тобто як ціни), або опосередковано (тобто отримані на підставі цін) (рівень 2);

в) вхідні дані для активу чи зобов'язання, що не ґрунтуються на даних ринку, які можна спостерігати (неспостережні вхідні дані) (рівень 3).

Рівень в ієрархії справедливої вартості, до якого повністю відносять оцінку справедливої вартості, визначається на підставі елементу вхідних даних найнижчого рівня, який є значущим для оцінки справедливої вартості повністю. Для цього значущість кожного з елементів вхідних даних оцінюють відносно оцінки справедливої вартості повністю. Якщо оцінка справедливої вартості використовує спостережні вхідні дані, що вимагають значного коригування на основі неспостережних вхідних даних, то така оцінка є оцінкою рівня 3. Оцінювання значущості окремого елемента вхідних даних для оцінки справедливої вартості повністю вимагає судження з урахуванням чинників, що є особливими для цього активу або зобов'язання.

27Б Для оцінок справедливої вартості, визнаних у звіті про фінансовий стан, суб'єкт господарювання розкриває для кожного класу фінансових інструментів:

а) рівень в ієрархії справедливої вартості, до якого оцінки справедливої вартості відносять повністю, розподіляючи оцінки справедливої вартості за рівнями, визначеними у параграфі 27А;

б) будь-які значущі переміщення між рівнем 1 та рівнем 2 ієрархії справедливої вартості та причини таких переміщень. Інформацію про переміщення до кожного рівня слід розкривати і обговорювати окремо від інформації про переміщення з кожного рівня. Для цих цілей значущість оцінюється з огляду на прибуток або збиток та сукупні активи чи сукупні зобов'язання;

в) для оцінок справедливої вартості на рівні 3 ієрархії справедливої вартості – узгодження залишків на початок періоду із залишками на кінець періоду, розкриваючи окремо зміни протягом періоду, що відносяться до такого:

i) загальні прибутки або збитки за період, визнані у прибутку або збитку, та опис того, де вони подані у звіті про сукупні прибутки та збитки або окремому звіті про сукупні прибутки та збитки (якщо він подається);

ii) загальні прибутки або збитки, визнані в іншому сукупному доході;

iii) придбання, продажі, випуски та погашення (інформація про кожен вид руху розкривається окремо); та

iv) переміщення у рівень 3 або з нього (наприклад, переміщення, що відбуваються внаслідок змін спостережних ринкових даних) та причини таких переміщень. Для значущих переміщень, переміщення у рівень 3 розкривають і обговорюють окремо від переміщень з рівня 3.

г) сума загальних прибутків або збитків за період в пункті (в)(i) вище, включених у прибуток або збиток, що відносяться до прибутків або збитків, пов'язаних з такими активами та зобов'язаннями, що утримувалися на кінець звітного періоду, та опис, де ці прибутки або збитки подані у звіті про сукупні прибутки та збитки або окремому звіті про фінансові результати (якщо подається);

г) для оцінок справедливої вартості рівня 3, якщо зміна одного або кількох елементів вхідних даних до обґрунтовано можливих альтернативних припущень значно змінила би справедливую вартість, суб'єкт господарювання зазначає цей факт і розкриває інформацію про вплив таких змін. Суб'єкт

господарювання розкриває інформацію про те, як вплив зміни до обґрунтовано можливого альтернативного припущення був розрахований. Для цих цілей значущість оцінюється з огляду на прибуток або збиток, а також на загальні активи чи загальні зобов'язання, або, якщо зміни справедливої вартості визнані в іншому сукупному доході, – на сукупний власний капітал.

Суб'єкт господарювання подає кількісне розкриття інформації, що її вимагає цей параграф, у табличній формі, якщо інший формат не є більш доречним.

28 Якщо ринок для фінансового інструмента не є активним, суб'єкт господарювання встановлює його справедливу вартість, застосовуючи методику оцінки (див. параграфи Б5.4.6–Б5.4.12 МСФЗ 9). Проте кращим свідченням справедливої вартості при первісному визнанні є ціна операції (тобто справедлива вартість компенсації, наданої або отриманої), якщо не виконуються умови, наведені в параграфі Б5.4.8 МСФЗ 9. В результаті може існувати різниця між справедливою вартістю при первісному визнанні та сумою, яка була б визначена на цю дату із застосуванням методики оцінки. Якщо така різниця є, суб'єкт господарювання розкриває (за класом фінансового інструмента):

а) свою облікову політику для визнання цієї різниці у прибутку або збитку з метою відображення зміни чинників (включаючи час), яку враховували б учасники ринку, встановлюючи ціну (див. параграф Б5.4.9 МСФЗ 9); та

б) сукупну різницю, яку ще слід визнати у прибутку або збитку на початок та кінець періоду, й узгодження змін у залишку цієї різниці.

29 Розкриття справедливої вартості не вимагається:

а) коли балансова вартість є обґрунтованим приблизним значенням справедливої вартості, наприклад, для фінансових інструментів, таких як короткострокова торговельна дебіторська та кредиторська заборгованість;

в) для контракту, що містить умову дискреційної участі (як описано в МСФЗ 4), якщо справедливу вартість такої умови не можна оцінити достовірно.

30 У випадках, описаних у параграфі 29 в), суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що допомагає користувачам фінансової звітності скласти свої власні судження про величину можливих різниць між балансовою вартістю цих контрактів та їхньою справедливою вартістю, включаючи:

а) той факт, що інформація про справедливу вартість не була розкрита для цих інструментів, оскільки їх справедливу вартість не можна оцінити достовірно;

б) опис фінансових інструментів, їх балансову вартість та пояснення, чому справедливу вартість не можна оцінити достовірно;

в) інформацію про ринок для цих інструментів;

г) інформацію про те, чи має намір суб'єкт господарювання позбутися цих фінансових інструментів та у який спосіб;

г) якщо визнання фінансових інструментів, справедливу вартість яких раніше не можна було оцінити достовірно, припинено, – цей факт, їхню балансову вартість на час припинення визнання та суму визнаного прибутку або збитку.

Характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів та на які суб'єкт господарювання наражається на кінець звітного періоду.

32 Розкриття інформації, що її вимагають параграфи 33–42, зосереджене на ризиках, що виникають унаслідок фінансових інструментів, та яким чином ними управляють. Ці ризики, як правило, включають кредитний ризик, *ризик ліквідності* та ринковий ризик, але не обмежуються ними.

32А Надання якісної інформації у контексті кількісного розкриття дає змогу користувачам пов'язати зв'язану розкриття інформацію і, отже, сформуванню загальної картини характеру та рівня ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів. Взаємодія між якісною та кількісною розкритою інформацією сприяє розкриттю інформації у такий спосіб, який дає змогу користувачам краще оцінити вплив ризиків на суб'єкт господарювання.

Розкриття якісної інформації. Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єкт господарювання розкриває:

- а) вплив ризику і як він виникає;
- б) свої цілі, політику та процеси щодо управління ризиком та методи, використані для оцінки ризику;
- в) будь-які зміни в а) або б) порівняно з попереднім періодом.

Розкриття кількісної інформації. Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єкт господарювання розкриває:

- а) підсумкові кількісні дані про вплив цього ризику на кінець звітного періоду. Таке розкриття має базуватися на внутрішній інформації, наданій провідному управлінському персоналові суб'єкта господарювання (як визначено в МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»), наприклад, раді директорів суб'єкта господарювання або вищій виконавчій особі;

- б) розкриття інформації, що вимагається в параграфах 36–42, в обсязі, що не був наданий відповідно до а);

- в) концентрації ризику, якщо вони не очевидні з інформації, розкритої відповідно до а) та б).

35 Якщо кількісні дані, розкриті на кінець звітного періоду, не є репрезентативними для відображення рівня ризику, на який суб'єкт господарювання наражається протягом періоду, суб'єкт господарювання надає додаткову репрезентативну інформацію.

Кредитний ризик.

Суб'єкт господарювання розкриває за класом фінансового інструмента:

- а) суму, яка найкраще відображає його максимальний рівень кредитного ризику на кінець звітного періоду, без урахування будь-якої утримуваної застави або інших посилень кредиту (наприклад, угоди про взаємну компенсацію, що не відповідають вимогам для згортання відповідно до МСБО 32); це розкриття інформації не вимагається для фінансових інструментів,

балансова вартість яких найкраще відображає максимальний рівень кредитного ризику;

б) опис застави, утримуваної як забезпечення, та інших посилень кредиту, а також їхнього фінансового впливу (наприклад, кількісна характеристика ступеня, до якого застава або інші посилення кредиту зменшують кредитний ризик) стосовно суми, що найкраще відображає максимальний рівень кредитного ризику (або розкритого відповідно до а), або представленого балансовою вартістю фінансового інструмента);

в) інформацію про кредитну якість фінансових активів, які не є ані *простроченими* ані *знеціненими*;

Фінансові активи, які є або простроченими або знеціненими

37 Суб'єкт господарювання розкриває за класом фінансового активу:

а) аналіз фінансових активів за строками погашення, які є простроченими на кінець звітного періоду, але не знеціненими;

б) аналіз фінансових активів, які окремо визначені як знецінені на кінець звітного періоду, включаючи чинники, що їх розглядав суб'єкт господарювання при визначенні того, що вони знецінені;

Застава та інші отримані посилення кредиту

38 Коли суб'єкт господарювання отримує фінансові або нефінансові активи протягом періоду, вступаючи у володіння заставою, яку він утримує як забезпечення, або вдаючись до інших посилень кредиту (наприклад, гарантій), і такі активи відповідають критеріям визнання, наведеним в інших МСФЗ, то суб'єкт господарювання розкриває для таких активів, утримуваних на звітну дату, таку інформацію:

а) характер і балансову вартість таких активів;

б) у випадку, коли активи не конвертуються легко у грошові кошти, – свої політики щодо їх продажу або використання у своїх операціях.

Ризик ліквідності. Суб'єкт господарювання розкриває:

а) аналіз непохідних фінансових зобов'язань за строками погашення (в тому числі випущених контрактів фінансової гарантії), що показує строки, які лишилися до погашення за контрактами;

б) аналіз похідних фінансових зобов'язань за строками погашення. Аналіз за строками погашення включає період до погашення, який залишився на звітну дату згідно з контрактами, для тих похідних фінансових зобов'язань, для яких періоди до погашення за контрактами є суттєвими для розуміння часу грошових потоків (див. параграф Б11Б);

в) опис того, як він здійснює управління ризиком ліквідності, властивим в а) і б).

Ринковий ризик

Аналіз чутливості

40 Окрім випадків, коли суб'єкт господарювання додержується параграфа 41, він розкриває:

а) аналіз чутливості для кожного типу ринкового ризику, на який наражається суб'єкт господарювання на кінець звітного періоду, показуючи, як

зміни у відповідній змінній ризику, що були обґрунтовано можливими на цю дату, впливатимуть на прибуток або збиток та власний капітал;

б) методи та припущення, використані при складанні аналізу чутливості;

в) зміни (у порівнянні з попереднім періодом) у використаних методах та припущеннях і причини таких змін.

41 Якщо суб'єкт господарювання складає аналіз чутливості (наприклад, із застосуванням методу Value-at-Risk (VaR)), який відображає взаємозалежність між змінними ризику (наприклад, відсоткові ставки та валютні курси), та використовує його для управління фінансовими ризиками, то він може використовувати цей аналіз чутливості замість аналізу, визначеного у параграфі 40. Суб'єкт господарювання також розкриває:

а) пояснення методу, використаного при складанні такого аналізу чутливості, та основних параметрів і припущень, що лежать в основі наданих даних;

б) пояснення мети використаного методу та обмежень, наслідком яких може бути інформація, що не повністю відображає справедливую вартість пов'язаних з ними активів та зобов'язань.

Розкриття іншої інформації про ринковий ризик

42 Коли аналізи чутливості, інформація про які розкрита відповідно до параграфу 40 або 41, є нерепрезентативними для ризику, властивого фінансовому інструменту (наприклад, оскільки вплив ризику на кінець року не відображає вплив ризику протягом року), то суб'єкт господарювання розкриває цей факт та причину, чому він вважає, що аналізи чутливості є нерепрезентативними.

Передачі фінансових активів. Вимоги до розкриття інформації, викладені в параграфах 42Б–42Є стосовно передач фінансових активів, доповнюють інші вимоги до розкриття інформації у цьому МСФЗ. Суб'єкт господарювання подає розкриття інформації, що її вимагають параграфи 42Б–42Є, в одній примітці до своєї фінансової звітності. Суб'єкт господарювання надає необхідні розкриття інформації для всіх переданих фінансових активів, визнання яких не було припинено, і для будь-якої безперервної участі у переданому активі, що існують на звітну дату, незалежно від того, коли відбулася відповідна операція передачі. Для цілей застосування вимог до розкриття інформації у цих параграфах суб'єкт господарювання передає весь фінансовий актив або його частину (переданий фінансовий актив), тоді і лише тоді, коли він або:

а) передає права за контрактом на отримання грошові потоків від такого фінансового активу; або

б) утримує права за контрактом на отримання грошових потоків від такого фінансового активу, але бере на себе фінансове зобов'язання сплатити грошові потоки одному або більшій кількості одержувачів за угодою.

42Б Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності:

а) зрозуміти взаємозв'язок між переданими фінансовими активами, визнання яких не було припинено повністю, та відповідними зобов'язаннями; та

б) оцінити характер безперервної участі суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено, та пов'язані з цим ризики.

42В Для цілей застосування вимог до розкриття інформації, викладених у параграфах 42Г–42Є, суб'єкт господарювання має безперервну участь у переданому фінансовому активі, якщо як частина передачі, суб'єкт господарювання утримує будь-які права за контрактом або зобов'язання, властиві переданому фінансовому активу, або отримує будь-які нові права або зобов'язання за контрактом, пов'язані з переданим фінансовим активом. Для цілей застосування вимог до розкриття інформації, викладених у параграфах 42Г–42Є, вказане далі не є безперервною участю:

а) звичайні запевнення та гарантії, пов'язані з шахрайською передачею та концепціями обґрунтованості, доброї волі та справедливого бізнесу, що можуть зробити передачу недійсною внаслідок правової дії;

б) форварди, опціони та інші контракти з метою викупу переданого фінансового активу, для якого контрактна ціна (або ціна виконання) є справедливою вартістю переданого фінансового активу; або

в) угода, за якою суб'єкт господарювання утримує права за контрактом на отримання грошових потоків від фінансового активу, але бере на себе контрактне зобов'язання сплатити грошові потоки одному або кільком суб'єктам господарювання, і при цьому виконуються умови в параграфі 3.2.5а)–в) МСФЗ 9.

Передані фінансові активи, визнання яких не припинено повністю

42Г Суб'єкт господарювання може передати фінансові активи у такий спосіб, що частина або всі передані фінансові активи не відповідають вимогам для припинення визнання. Щоб відповідати цілям, викладеним у параграфі 42Ба), суб'єкт господарювання розкриває на кожну звітну дату для кожного класу переданих фінансових активів, визнання яких не припинено повністю, таку інформацію:

а) характер переданих активів;

б) характер ризиків і винагород від права власності, дії яких зазнає суб'єкт господарювання;

в) опис характеру взаємозв'язку між переданими активами та відповідними зобов'язаннями, у тому числі обмежень (які виникають внаслідок передачі) використання суб'єктом господарювання, що звітує, переданих активів;

г) якщо контрагент (контрагенти) за відповідними зобов'язаннями має (мають) право регресу лише на передані активи, – таблицю, у якій зазначено справедливу вартість переданих активів, справедливу вартість відповідних зобов'язань та чисту позицію (різницю між справедливою вартістю переданих активів та відповідних зобов'язань);

г) якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати всі передані активи, – балансову вартість переданих активів та відповідних зобов'язань;

д) якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати активи тією мірою, якою триває його безперервна участь в них (див. параграфи 3.2.6в)ii) та 3.2.16 МСФЗ 9), – загальну балансову вартість початкових активів до передачі,

балансову вартість активів, які суб'єкт господарювання продовжує визнавати, та балансову вартість відповідних зобов'язань.

Класи фінансових інструментів і рівень розкриття (параграф 6)

Б1 Параграф 6 вимагає, щоб суб'єкт господарювання об'єднував фінансові інструменти в класи, які відповідають характеру розкритої інформації та враховують характеристики цих фінансових інструментів. Класи, наведені в параграфі 6, визначаються суб'єктом господарювання, а тому відрізняються від категорій фінансових інструментів, установлених у МСФЗ 9 (який визначає, як оцінювати фінансові інструменти і де визнавати зміни справедливої вартості).

Б2 Визначаючи класи фінансового інструмента, суб'єкт господарювання як мінімум:

а) розмежовує інструменти, оцінені за амортизованою собівартістю, та інструменти, оцінені за справедливою вартістю;

б) розглядає як окремий клас або класи ті фінансові інструменти, на які не поширюється сфера застосування цього МСФЗ.

Б3 Суб'єкт господарювання вирішує (з огляду на свої обставини), наскільки докладну інформацію йому надавати, щоб виконати вимоги цього МСФЗ, скільки уваги приділяти різним аспектам вимог та як узагальнювати інформацію, щоб відобразити загальну картину, не поєднуючи інформацію з різними характеристиками. Необхідно прагнути досягнення оптимального співвідношення між переобтяженням фінансової звітності надмірними деталями, які можуть не допомагати користувачам фінансової звітності, та втратою важливої інформації внаслідок надмірного узагальнення. Наприклад, суб'єктові господарювання не слід приховувати важливу інформацію, включаючи її поміж великої кількості незначних деталей. Аналогічно, суб'єктові господарювання не слід розкривати інформацію, яка є настільки агрегованою, що вона приховує важливі різниці між окремими операціями або пов'язаними з ними ризиками.

МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання»

Мета. Мета цього Стандарту полягає у визначенні принципів для подання фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу і для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він застосовується до класифікації (з точки зору емітента) фінансових інструментів як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу; до класифікації пов'язаних з ними відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також до обставин, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання.

Принципи, подані в цьому Стандарті, доповнюють принципи визнання та оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань, подані в МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", і принципи розкриття інформації щодо них, подані в МСФЗ 7 "*Фінансові інструменти: розкриття інформації*".

Сфера застосування. Цей Стандарт застосовується всім суб'єктам господарювання до всіх типів фінансових інструментів, окрім:

а) тих часток у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", МСБО 27 "*Окрема фінансова звітність*" або МСБО 28 "*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*". Проте в деяких випадках МСБО 27 або МСБО 28 дозволяє суб'єктові господарювання обліковувати частку

участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9. У таких випадках суб'єктам господарювання слід застосовувати вимоги цього Стандарту. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до всіх похідних інструментів на частки у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах;

б) прав та зобов'язань працедавців згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”;

г) страхових контрактів, як визначено в МСФЗ 4 “Страхові контракти”. Проте цей Стандарт застосовується до похідних інструментів, вбудованих у страхові контракти, якщо МСФЗ 9 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо. Крім того, емітент застосовує цей Стандарт до контрактів про фінансові гарантії, якщо він застосовує МСФЗ 9 для визнання та оцінки таких контрактів, але йому слід застосовувати МСФЗ 4, якщо для визнання та оцінки контрактів про фінансові гарантії (відповідно до параграфу 4(г) МСФЗ 4) емітент обирає застосування МСФЗ 4.

г) фінансових інструментів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4, оскільки вони містять характеристику дискреційної участі. Емітент таких інструментів звільняється від застосування до цих характеристик параграфів 15-32 та К325-К335 цього Стандарту стосовно розмежування на інструменти фінансових зобов'язань та інструменти власного капіталу. Однак на ці інструменти поширюються всі інші вимоги цього Стандарту. Крім того, цей Стандарт застосовується до похідних інструментів, які вбудовані в ці інструменти (див. МСФЗ 9);

д) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”, за винятком:

і) контрактів у межах сфери застосування параграфів 8-10 цього Стандарту, до яких застосовується цей Стандарт;

ii) параграфів 33 та 34 цього Стандарту, які слід застосовувати до власних викуплених акцій, придбаних, проданих, випущених або анульованих у зв'язку з програмами опціонів на акції для працівників, програмами придбання акцій працівниками та всіма іншими угодами про платіж на основі акцій.

Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж не фінансового об'єкту, погашення яких можна здійснювати на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів, ніби ці контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та залишаються утримуваними з метою отримання чи надання не фінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу чи використання.

Подання

Зобов'язання та власний капітал (див. також параграфи К313-К3143 та К325-К329А). Емітентові фінансового інструмента слід класифікувати інструмент чи його складові частини як фінансове зобов'язання, фінансовий актив або інструмент власного капіталу при первісному визнанні відповідно до сутності контрактної угоди та відповідно до визначення фінансового зобов'язання, фінансового активу та інструмента власного капіталу.

Вибір способу погашення. Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.

Приклад похідного фінансового інструмента з вибором способу погашення, який є фінансовим зобов'язанням, – це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування цього Стандарту поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансового об'єкта в обмін на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансового об'єкту або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом (див. параграфи 8-10). Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Складні фінансові інструменти (див. також параграфи К330-К335 та ілюстративні приклади 9–12). Емітентові непохідного фінансового інструмента слід оцінювати умови фінансового інструмента, щоб визначити, чи містить він компонент зобов'язання і компонент капіталу. Такі компоненти слід класифікувати окремо як фінансові зобов'язання, фінансові активи або інструменти власного капіталу відповідно до параграфа 15.

Суб'єкт господарювання визнає окремо компоненти фінансового інструмента, який: а) створює фінансове зобов'язання суб'єкта господарювання та б) надає утримувачеві інструмента опціон конвертувати його в інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання. Прикладом може бути облигація або подібний інструмент, що його утримувач може конвертувати у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання і який є складним фінансовим інструментом. З погляду суб'єкта господарювання, такий інструмент містить два компоненти: фінансове зобов'язання (контрактна угода надати грошові кошти або інший фінансовий актив) та інструмент власного капіталу (опціон «кол», який надає утримувачеві право протягом визначеного періоду конвертувати його у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання). Економічний ефект від випуску такого інструмента в основному такий самий, як від одночасного випуску боргового інструмента із забезпеченням дострокового погашення та варантами на придбання звичайних акцій або від випуску боргового інструмента з відривними варантами на придбання акцій. Відповідно, у всіх випадках суб'єкт господарювання подає інформацію про компоненти зобов'язань та капіталу окремо у своєму звіті про фінансовий стан.

Власні викуплені акції (див. також параграф К336). Якщо суб'єкт господарювання викупує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти (“власні викуплені акції”) слід вираховувати з власного капіталу. Ніякий прибуток чи збиток не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску чи анулювання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися суб'єктом господарювання або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.

Суму утримуваних власних викуплених акцій розкривають окремо в звіті про фінансовий стан або в примітках відповідно до МСБО 1 “Подання фінансових звітів”. Суб’єкт господарювання надає розкриття інформації відповідно до МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”, якщо суб’єкт господарювання викупує свої власні інструменти капіталу у пов’язаних сторін.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки (див. також параграф К337). Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов’язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов’язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Суб’єктові господарювання слід визнавати виплати утримувачам інструмента власного капіталу безпосередньо у власному капіталі. Витрати на операції з власним капіталом слід обліковувати як вирахування з власного капіталу.

Податок на прибуток, пов’язаний з виплатами утримувачам інструмента власного капіталу, а також з витратами на операцію з власним капіталом слід обліковувати відповідно до МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Класифікація фінансового інструмента як фінансового зобов’язання або інструмента власного капіталу визначає, чи визнаються відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов’язані з цим інструментом, як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Отже, виплати дивідендів на акції, повністю визнані як зобов’язання, визнаються як витрати подібно до відсотків за облігацією. Аналогічно до цього, прибутки та збитки, пов’язані з викупом або рефінансуванням фінансових зобов’язань, визнаються в прибутку чи збитку, тимчасом як викуп або рефінансування інструментів власного капіталу визнаються як зміни у власному капіталі. Зміни справедливої вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансових звітах.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов’язання (див. також параграфи К338А–К338Д та К339). Фінансовий актив та фінансове зобов’язання слід згортати і чисту суму подавати в звіті про фінансовий стан, якщо і тільки якщо суб’єкт господарювання:

а) на теперішній час має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;

б) має намір або погасити зобов’язання на нетто-основі, або продати актив й одночасно погасити зобов’язання.

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, суб’єктові господарювання не слід згортати переданий актив та пов’язане з ним зобов’язання (див. МСФЗ 9, параграф 3.2.22).

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У звіті про фінансовий стан короткострокові інвестиції у боргові інструменти оцінюють:
(a) за собівартістю; (b) за поточною ринковою вартістю;
(c) за меншою з величин – собівартістю чи поточною ринковою вартістю; (d) немає правильної відповіді
2. У звіті про фінансовий стан короткострокові інвестиції в інструменти капіталу оцінюють:
(a) за собівартістю; (b) за поточною ринковою вартістю;
(c) за меншою з величин – собівартістю чи поточною ринковою вартістю; (d) немає правильної відповіді
3. У звіті про фінансовий стан запаси оцінюють:
(a) за собівартістю; (b) за чистою реалізаційною вартістю;
(c) за меншою з величин – собівартістю чи чистою реалізаційною вартістю; (d) немає правильної відповіді
4. У звіті про фінансовий стан торговельну дебіторську заборгованість оцінюють:
(a) за собівартістю; (b) за чистою реалізаційною вартістю;
(c) за меншою з величин – собівартістю чи чистою реалізаційною вартістю; (d) немає правильної відповіді
5. Будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань, називається:
(a) *financial instrument* (b) *financial asset*
(c) *financial liability* (d) *equity instrument*
6. Власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання визнають як:
(a) *assets* (b) *liabilities*
(c) *equity* (d) немає правильної відповіді
7. Інструменти власного капіталу іншого суб'єкта господарювання визнають як:
(a) *assets* (b) *liabilities*
(c) *equity* (d) немає правильної відповіді
8. Облігації, що надають право власнику на певних умовах перетворити їх в акції компанії, називають:
(a) *callable bonds*; (b) *uncallable bonds*;
(c) *convertible bonds*; (d) *unconvertible bonds*
9. Облігації, що передбачають умови дострокового викупу, називають:
(a) *callable bonds*; (b) *uncallable bonds*;
(c) *convertible bonds*; (d) *unconvertible bonds*

10. Згідно з *IFRS* компенсацією часової вартості грошей і кредитного ризику, пов'язаного з непогашеною основною сумою, протягом певного періоду часу називають:
- (a) *discount*; (b) *interest*;
(c) *premium*; (d) немає правильної відповіді
11. Амортизована собівартість інвестицій в облігації – це собівартість придбання облігацій ...
- (a) збільшена на суму накопиченої амортизації дисконту та суму накопиченої амортизації премії;
(b) зменшена на суму накопиченої амортизації дисконту та суму накопиченої амортизації премії;
(c) зменшена на суму накопиченої амортизації дисконту або збільшена на суму накопиченої амортизації премії;
(d) збільшена на суму накопиченої амортизації дисконту або зменшена на суму накопиченої амортизації премії.
12. Амортизація дисконту облігації у інвестора ...
- (a) зменшує їх балансову вартість; (b) збільшує їх балансову вартість;
(c) зменшує витрати інвестора; (d) збільшує витрати інвестора
13. Амортизація премії облігації у інвестора ...
- (a) зменшує їх балансову вартість; (b) збільшує їх балансову вартість;
(c) зменшує витрати інвестора; (d) збільшує витрати інвестора
14. Метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання, є:
- (a) *cost method*; (b) *equity method*;
(c) *straight-line method*; (d) *effective interest method*
15. При реалізації довгострокових облігацій з дисконтом компанія-емітент за кредитом рахунку "*Bonds Payable*" відображає:
- (a) номінальну вартість; (b) ринкову вартість;
(c) вартість реалізації; (d) немає правильної відповіді
16. При реалізації довгострокових облігацій з премією компанія-емітент за кредитом рахунку "*Bonds Payable*" відображає:
- (a) номінальну вартість; (b) ринкову вартість;
(c) вартість реалізації; (d) немає правильної відповіді
17. Амортизація дисконту довгострокових облігацій у компанії-емітента:
- (a) збільшує доходи від відсотків; (b) збільшує витрати на відсотки;
(c) зменшує доходи від відсотків; (d) зменшує витрати на відсотки
18. Амортизація премії довгострокових облігацій у компанії-емітента:
- (a) збільшує доходи від відсотків; (b) збільшує витрати на відсотки;
(c) зменшує доходи від відсотків; (d) зменшує витрати на відсотки

ТЕМА 4. ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД ТА ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

- 4.1. Загальні вимоги до Звіту про сукупний дохід (МСБО 1)
- 4.2. Доходи (МСБО 18)
- 4.3. Витрати на виплати працівникам (МСБО 19, МСБО 26)
- 4.4. Витрати на позики (МСБО 23)
- 4.5. Прибуток на акцію (МСБО 33)
- 4.6. Звіт по зміни у власному капіталі (МСБО 1)

Література

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
- МСБО 18 «Дохід»
- МСБО 19 «Виплати працівникам»
- МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення»
- МСБО 23 «Витрати на позики»
- МСБО 33 «Прибуток на акцію»
- МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»
- МСБО 14 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»

4.1. Загальні вимоги до Звіту про сукупний дохід (МСБО 1)

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

Суб'єкт господарювання повинен подавати усі статті доходу та витрат, визнані за період:

- а) у єдиному звіті про прибутки та збитки або
- б) у двох звітах:

звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки)

та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

Компонентами іншого сукупного доходу є:

- а) зміни у надлишку переоцінки (див. МСБО 16 "Основні засоби" та МСБО 38 "Нематеріальні активи");
- б) переоцінки програмам з визначеними виплатами (див. МСБО 19 "Виплати працівникам");
- в) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці (див. МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів");
- г) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході відповідно до параграфу 5.7.5 МСФЗ 9 "Фінансові інструменти";
- г) ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів (див. МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка");
- д) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (див. параграф 5.7.7 МСФЗ 9).

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»**

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2016 рік**

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|-----------------------------------------------------------------|-----------|-------------------|-----------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000 | 161 382 827 | 112 761 671 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2050 | (116 277 398) | (100 227 511) |
| Валовий: | | | |
| прибуток | 2090 | 45 105 429 | 12 534 160 |
| збиток | 2095 | (-) | (-) |
| Інші операційні доходи | 2120 | 1 200 157 | 804 857 |
| Адміністративні витрати | 2130 | (1 400 788) | (885 846) |
| Витрати на збут | 2150 | (-) | (-) |
| Інші операційні витрати | 2180 | (11 273 460) | (9 175 811) |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: | | | |
| прибуток | 2190 | 33 631 338 | 3 277 360 |
| збиток | 2195 | (-) | (-) |
| Дохід від участі в капіталі | 2200 | 2 388 878 | - |
| Інші фінансові доходи | 2220 | 1 005 647 | 537 434 |
| Інші доходи | 2240 | 4 106 | 9 879 |
| Фінансові витрати | 2250 | (8 181 637) | (8 480 039) |
| Втрати від участі в капіталі | 2255 | (-) | (6 190 460) |
| Інші витрати | 2270 | (4 949 343) | (16 903 446) |
| Фінансовий результат до оподаткування: | | | |
| прибуток | 2290 | 23 898 989 | - |
| збиток | 2295 | (-) | (27 749 272) |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток | 2300 | 2 630 000 | - |
| Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування | 2305 | - | - |
| Чистий фінансовий результат: | | | |
| прибуток | 2350 | 26 528 989 | - |
| збиток | 2355 | (-) | (27 749 272) |

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»**

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2016 рік (продовження)**

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------------------------|
| Дооцінка (уцінка) необоротних активів | 2400 | - | 251 814 |
| Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів | 2405 | - | - |
| Накопичені курсові різниці | 2410 | 1 054 050 | 531 025 |
| Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств | 2415 | 5 487 833 | 76 649 364 |
| Інший сукупний дохід | 2445 | 17 374 | 10 238 |
| Інший сукупний дохід до оподаткування | 2450 | 6 559 257 | 77 442 441 |
| Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом | 2455 | - | - |
| Інший сукупний дохід після оподаткування | 2460 | 6 559 257 | 77 442 441 |
| Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460) | 2465 | 33 088 246 | 49 693 169 |

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

| Назва статті | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|----------------------------------|-------------|--------------------|-----------------------------------------|
| Матеріальні затрати | 2500 | 82 181 190 | 76 859 881 |
| Витрати на оплату праці | 2505 | 622 135 | 359 742 |
| Відрахування на соціальні заходи | 2510 | 65 600 | 72 217 |
| Амортизація | 2515 | 93 307 | 40 901 |
| Інші операційні витрати | 2520 | 45 989 414 | 32 956 427 |
| Разом | 2550 | 128 951 646 | 110 289 168 |

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

| Назва статті | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|------------------------------------------------------------|-----------|-------------------|-----------------------------------------|
| Середньорічна кількість простих акцій | 2600 | 190 150 481 | 111 965 094 |
| Скоригована середньорічна кількість простих акцій | 2605 | 190 150 481 | 111 965 094 |
| Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію | 2610 | 139,52 | (247,84) |
| Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію | 2615 | 139,52 | (247,84) |
| Дивіденди на одну просту акцію | 2650 | 69,76 | - |

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
„НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ"**

**КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ АБО ЗБИТКИ ЗА РІК,
ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ**

| У мільйонах українських гривень | При- мітки | 2016 | 2015 (скориговано, Примітка 3) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|--------------------------------------|
| Дохід від реалізації | 4 | 192 764 | 130 267 |
| Собівартість реалізації | 17 | (121 804) | (121 810) |
| Валовий прибуток | | 70 960 | 8 457 |
| Інші операційні доходи | | 2 627 | 3 911 |
| Інші операційні витрати | 18 | (41 752) | (18 341) |
| Операційний прибуток/(збиток) | | 31 835 | (5 973) |
| Фінансові витрати | 19 | (9 581) | (11 521) |
| Фінансові доходи | 20 | 4 672 | 1 804 |
| Частка у результатах асоційованих та спільних підприємств після оподаткування | 7 | (99) | (627) |
| Переоцінка раніше утримуваної інвестиції в дочірньому підприємстві до її справедливої вартості | 7,23 | - | (1430) |
| Чистий збиток від курсових різниць | | (5 790) | (19 034) |
| Прибуток/(збиток) до оподаткування | | 21 037 | (36 781) |
| Вигода з податку на прибуток | 21 | 1 495 | 1 719 |
| Чистий прибуток/(збиток) за рік | | 22 532 | (35 062) |
| Чистий прибуток/(збиток), який належить: | | | |
| Акціонерам Компанії | | 26 652 | (32 792) |
| Неконтролюючим акціонерам | | (4 120) | (2 270) |
| Чистий прибуток/(збиток) за рік | | 22 532 | (35 062) |

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
"НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ"**

**КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО СУКУПНІ ДОХОДИ ЗА РІК,
ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ**

| У мільйонах українських гривень | При- мітки | 2016 | 2015 (скориговано, Примітка 3) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------------------------------|
| Чистий прибуток/(збиток) за рік | | 22 532 | (35 062) |
| Інший сукупний дохід | | | |
| Статті, які не можна рекласифікувати у подальшому на прибуток або збиток, за вирахуванням податку на прибуток: | | | |
| Прибуток у результаті переоцінки основних засобів, за вирахуванням податку на прибуток у сумі 1 585 мільйонів гривень (2015: 20 995 мільйонів гривень) | | 7 220 | 95 647 |
| Частка інших сукупних доходів асоційованих підприємств, за вирахуванням податку на прибуток у сумі нуль гривень (2015: нуль мільйонів гривень) | 7 | 2 | 311 |
| Переоцінка зобов'язань за виплатами працівникам, за вирахуванням податку на прибуток у сумі 31 мільйон гривень (2015: 82 мільйони гривень) | 15 | (142) | (369) |
| Переоцінка резерву на виведення активів з експлуатації, за вирахуванням податку на прибуток у сумі 21 мільйон гривень (2015: 56 мільйонів гривень) | 15 | (95) | (253) |
| Статті, які можна рекласифікувати у подальшому на прибуток або збиток, за вирахуванням податку на прибуток: | | | |
| Накопичена курсова різниця | | 1 078 | 681 |
| Коригування у результаті відновлення контролю над дочірнім підприємством | 23 | - | 116 |
| Інші сукупні доходи за рік | | 8 063 | 96 133 |
| Всього сукупних доходів за рік | | 30 595 | 61 071 |
| Вигода з податку на прибуток | 21 | 1 495 | 1 719 |
| Чистий прибуток/(збиток) за рік | | 22 532 | (35 062) |
| Всього сукупних доходів/(збитків), які належать: | | | |
| Акціонерам Компанії | | 34 818 | 62 299 |
| Неконтролюючим акціонерам | | (4 223) | (1 228) |
| Всього сукупних доходів за рік | | 30 595 | 61 071 |

Інформація, яку слід подавати у звіті про сукупні доходи

Звіт про сукупні доходи має включати, як мінімум, рядки, які подають такі суми за період:

- а) дохід;
- аа) прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;
- б) фінансові витрати;
- в) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
- ва) якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9);
- г) податкові витрати;
- г) одна сума, що складається з підсумку
 - і) прибутку або збитку від припинених видів діяльності після сплати податків та
 - іі) прибутку або збитку після сплати податків, визнаного після оцінки до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж або після вибуття активів чи вибуття ліквідаційної групи (груп), що становить припинену діяльність;
- д) прибуток або збиток;
- е) кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером (за винятком сум в є);
- є) частку іншого сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
- ж) загальний сукупний прибуток.

83. Суб'єкт господарювання повинен розкривати у звіті про сукупні доходи такі статті у вигляді їх розподілу за період:

- а) прибуток або збиток за період, що відноситься до
 - і) неконтрольованих часток та
 - іі) власників материнської компанії.
- б) загальний сукупний прибуток за період, що відноситься до
 - і) неконтрольованих часток та
 - іі) власників материнської компанії.

84. Суб'єкт господарювання може подавати в окремому звіті про прибутки та збитки (див. параграф 81) рядки у параграфі 82а)–д) та розкриття у параграфі 83а).

85. Суб'єкт господарювання повинен подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про сукупні доходи та в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

86. Оскільки вплив різних напрямів діяльності, операцій та інших подій суб'єкта господарювання різниться за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю, то розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає користувачам зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні фінансові результати

діяльності. Суб'єкт господарювання включає додаткові рядки у звіт про сукупні доходи та в окремий звіт про прибутки та збитки (якщо він подається) та змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності. Суб'єкт господарювання бере до уваги такі чинники, як суттєвість і характер, а також функцію статей доходу та витрат. Наприклад, фінансова установа може змінити описи з метою надання інформації, яка стосується діяльності фінансової установи. Суб'єкт господарювання не згортає статті доходу та витрат, якщо не виконуються критерії, наведені в параграфі 32.

87. Суб'єкт господарювання не повинен подавати будь-які статті доходу або витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті про сукупні доходи чи в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається) або у примітках.

Прибуток або збиток за період.

88. Суб'єкт господарювання повинен визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше.

89. Деякі МСФЗ визначають обставини, коли суб'єкт господарювання визнає окремі статті поза межами прибутку або збитку за поточний період. МСБО 8 визначає дві такі обставини: виправлення помилок та вплив змін в облікових політиках. Інші МСФЗ вимагають або дозволяють виключати компоненти іншого сукупного прибутку, які відповідають визначенню доходу або витрат у *Концептуальній основі**, з прибутку або збитку (див. параграф 7).

Інший сукупний прибуток за період.

90. Суб'єкт господарювання повинен розкривати суму податку на прибуток, пов'язану з кожним компонентом іншого сукупного прибутку, включаючи коригування перекласифікації, або у звіті про сукупні доходи, або у примітках.

91. Суб'єкт господарювання може подавати компоненти іншого сукупного прибутку або а) без урахування відповідних податкових впливів, або б) до відповідних податкових впливів, із зазначенням єдиної суми сукупного податку на прибуток стосовно цих компонентів.

92. Суб'єкт господарювання повинен розкривати коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами іншого сукупного прибутку.

93. Інші МСФЗ визначають, чи потрібно і коли саме потрібно перекласифікувати у прибуток або збиток суми, попередньо визнані в іншому сукупному прибутку. У цьому Стандарті такі перекласифікації називаються коригування перекласифікації. Коригування перекласифікації включається до відповідного компоненту іншого сукупного прибутку доходу в періоді, у якому таке коригування перекласифікується у прибуток або збиток. Ці суми можуть бути визнані в іншому сукупному прибутку як нереалізований дохід у поточному або попередньому періодах. Такі нереалізовані доходи необхідно вилучати з іншого сукупного прибутку у періоді, в якому ці реалізовані доходи перекласифікують у прибуток або збиток з метою, щоб уникнути подвійного включення таких нереалізованих доходів у загальну суму сукупного прибутку.

94. Суб'єкт господарювання може подавати коригування перекласифікації у звіті про сукупні доходи або у примітках. Суб'єкт господарювання, який подає коригування перекласифікації у примітках, подає компоненти іншого сукупного прибутку після усіх відповідних коригувань перекласифікації.

95. Коригування перекласифікації виникають, наприклад, при вибутті закордонної господарської одиниці (див. МСБО 21) та коли хеджований прогнозний грошовий потік впливає на прибуток чи збиток (див. параграф 100 МСБО 39).

96. Коригування перекласифікації не виникають унаслідок змін у надлишку переоцінки, визнаних відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, або внаслідок актуарних прибутків або збитків за програмами з визначеною виплатою, визнаних згідно з параграфом 93А МСБО 19. Ці компоненти визнаються в іншому сукупному прибутку і не перекласифікуються у прибуток чи збиток у наступні періоди. Зміни у надлишку переоцінки можуть бути переведені до нерозподіленого прибутку в наступних періодах, коли актив використовується або коли його визнання припиняється (див. МСБО 16 та МСБО 38). Актуарні прибутки та збитки відображаються у звітності у нерозподіленому прибутку в періоді, коли вони визнаються як інший сукупний прибуток (див. МСБО 19).

Інформація, яку слід подавати у звіті про сукупні доходи або у примітках.

97. Якщо статті доходу або витрат є суттєвими, суб'єкт господарювання повинен розкривати їх характер та суму окремо.

98. Обставини, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають:

- а) списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;
- б) реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;
- в) вибуття об'єктів основних засобів;
- г) вибуття інвестицій;
- г) припинена діяльність;
- д) урегулювання судових позовів;
- е) інші сторнування забезпечень.

99. Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію.

100. Суб'єкти господарювання заохочуються до подання аналізу, згаданого в параграфі 99, у звіті про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається).

101. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Цей аналіз подають в одній з двох форм.

102. Перша форма аналізу – це *метод "характеру витрат"*. Суб'єкт господарювання об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій. Далі наведено приклад класифікації за методом характеру витрат.

Таблиця 4.1

| | |
|--------------------------------------------------------------|-----|
| Дохід від продажу | X |
| Інший дохід | X |
| Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва | X |
| Сировина та витратні матеріали | X |
| Витрати на виплати працівникам | X |
| Витрати на амортизацію | X |
| Інші витрати | X |
| Витрати, всього | (X) |
| Прибуток до оподаткування | X |

103. Друга форма аналізу – це *метод "функції витрат"* або *"собівартості реалізації"*, згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження. Далі наведено приклад класифікації за методом функції витрат

Таблиця 4.2

| | |
|---------------------------|-----|
| Дохід від продажу | X |
| Собівартість реалізації | (X) |
| Валовий прибуток | X |
| Інший дохід | X |
| Витрати на збут | (X) |
| Адміністративні витрати | (X) |
| Інші витрати | (X) |
| Прибуток до оподаткування | X |

4.2. Доходи (МСБО 18)

МСБО 18 «Дохід»

Мета. Дохід у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій.

Питанням номер один в обліку доходу є визначення того, коли має визнаватися дохід. Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт окреслює обставини, за яких зазначені критерії будуть дотримані, а отже, дохід буде визнаний. Він надає також практичне керівництво щодо застосування цих критеріїв.

Сфера застосування. Цей Стандарт має використовуватися в обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій:

- а) продаж товарів;
- б) надання послуг; та
- в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди.

Товари включають товари, вироблені суб'єктом господарювання з метою продажу, і товари, придбані з метою перепродажу, наприклад товари, придбані роздрібним торговцем, або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу.

Надання послуг, як правило, передбачає виконання суб'єктом господарювання завдання, обумовленого в контракті, протягом узгодженого періоду. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів. Деякі контракти з надання послуг безпосередньо пов'язані з будівельними контрактами, наприклад контракти на послуги менеджерів проекту та архітекторів. Дохід, який виникає в результаті таких контрактів, не розглядається в цьому Стандарті, він має трактуватися згідно з вимогами до будівельних контрактів, як визначається у МСБО 11 “Будівельні контракти”.

У результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді:

- а) **відсотків** – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;
- б) **роялті** – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм; та
- в) **дивідендів** – розподілу прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.

Цей Стандарт не поширюється на дохід, який виникає від:

- а) угод про оренду (див. МСБО 17 “Оренда”);
- б) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі (див. МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”);
- в) страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 “Страхові контракти”;
- г) змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття (див. МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”);
- г) змін вартості інших поточних активів;
- д) первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 41 “Сільське господарство”);

- е) первісного визнання сільськогосподарської продукції (див. МСБО 41); та
- є) видобування корисних копалин.

Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

Дохід включає тільки валові надходження економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу підприємства. Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних.

Оцінка доходу. Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання.

У більшості випадків компенсація надається у формі грошових коштів або їх еквівалентів, а дохід виражається в сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати покупцеві відстрочку платежу (без нарахування відсотків) або прийняти від покупця у вигляді компенсації за продаж товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з двох наведених далі ставок:

а) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою; або

б) ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.

Різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід від відсотка згідно з параграфами 29 і 30 та згідно з МСФЗ 9.

Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, подібні за характером та вартістю, обмін не розглядається як операція, яка генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами, як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари продаються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін розглядається як операція, яка генерує дохід. Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів

Ідентифікація операції. Критерії визнання в цьому Стандарті, як правило, застосовуються окремо до кожної операції. Проте за певних обставин для відображення суті операції треба застосовувати критерії визнання до компонентів однієї операції, які можна ідентифікувати окремо. Наприклад, коли ціна продажу продукту включає суму за подальші послуги, яку можна ідентифікувати, ця сума відстрочується і визнається як дохід у періоді, коли послуги були фактично надані. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані в такий спосіб, що комерційний ефект не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Наприклад, суб'єкт господарювання може продати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, у такий спосіб спростовуючи суттєвий результат операції; у такому випадку обидві операції мають розглядатися разом.

Продаж товарів.

Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

- а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;
- б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
- в) суму доходу можна достовірно оцінити;
- г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; та
- г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків та винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у

володіння покупця. Саме так відбувається з більшістю роздрібних торговців. В інших випадках передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння.

Якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння по-різному. Прикладами ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

а) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;

б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів;

в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; та

г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.

Якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Наприклад, продавець може утримувати юридичне право власності на товари винятково з метою гарантії отримання певної суми. У такому випадку, якщо суб'єкт господарювання передав суттєві ризики та винагороди щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Іншим прикладом утримання суб'єктом господарювання тільки несуттєвого ризику щодо володіння може бути роздрібний продаж, який передбачає повернення грошових коштів в разі незадоволення клієнта. У таких випадках дохід визнається на момент продажу за умови, що продавець може достовірно оцінити майбутні повернення і визнає зобов'язання щодо повернення, базуючись на попередньому досвіді та інших доречних факторах.

Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не бути до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може бути невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від продажу в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

Доходи та витрати, пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Витрати, зокрема гарантії та інші витрати, які будуть

понесені після відвантаження товарів, як правило, можуть бути достовірно оцінені в разі забезпечення інших умов визнання доходу. Проте дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання.

Надання послуг.

Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов:

- а) можна достовірно оцінити суму доходу;
- б) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
- в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду; та
- г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.

Визнання доходу шляхом посилання на ступінь завершеності операції часто називають методом відсотка завершеності. Згідно з цим методом, дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються послуги. Визнання доходу на цій основі надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їх результатів протягом періоду. МСБО 11 також вимагає визнання доходу на цій основі. Вимоги цього Стандарту, як правило, застосовуються до визнання доходу та пов'язаних з ним витрат щодо операцій, які передбачають надання послуг.

Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Але в разі виникнення невизначеності щодо можливості отримання суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Як правило, суб'єкт господарювання в змозі здійснити достовірну попередню оцінку після того, як він погодив з іншими сторонами-учасниками операції таке:

- а) права кожної зі сторін, що мають позовну силу, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами;
- б) компенсацію, надану в обмін на послуги; та
- в) спосіб та строки розрахунків.

Як правило, суб'єктові господарювання необхідно мати ефективну систему внутрішнього фінансового бюджетування та звітності. Суб'єкт господарювання відстежує і, за потреби, переглядає попередні оцінки доходу з наданням послуг. Потреба в такому перегляді не обов'язково означає, що результат операції не може бути достовірно оцінений попередньо.

Ступінь завершеності операції можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання використовує метод, який достовірно вимірює надані послуги. Залежно від суті операції ці методи можуть включати:

а) огляд виконаної роботи;

б) послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути надані; або

в) визначення питомої ваги витрат, понесених до певної дати, в загальній сумі попередньо оцінених витрат операції. Сума витрат, понесених до певної дати, включає тільки ті витрати, які відображають фактично надані послуги на цю саму дату. Тільки витрати, які відображають фактично надані послуги (або послуги, які будуть надані), включаються до загальної суми попередньо оцінених витрат операції.

Проміжні та авансові платежі, отримані від замовників, часто не відображають суму фактично наданих послуг.

На практиці, коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід визнається на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, окрім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Якщо певна дія є значно більш суттєва порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.

Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в обсязі, що не перевищує визнані витрати які підлягають відшкодуванню.

На ранніх етапах операції часто немає можливості достовірно оцінити результат операції. Крім того, може існувати ймовірність, що суб'єкт господарювання відшкодує витрати, понесені в ході операції. Отже, дохід визнається тільки в межах тих понесених витрат, які, як очікується, будуть відшкодовані. Оскільки результат операції не може бути достовірно оцінений, прибуток не визнається.

Якщо результат операції не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати. Коли невизначеності, які перешкоджали достовірній оцінці результатів контракту, перестають існувати, дохід визнається відповідно до параграфа 20, а не згідно з параграфом 26.

Відсотки, роялті та дивіденди.

Дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися на основі, викладеній у параграфі 30, якщо:

а) є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання; та

б) можна достовірно оцінити суму доходу.

Дохід має визнаватися на такій основі:

а) відсотки мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, наведеного в МСБО 39, параграф 9 та К35-К38;

б) роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди; та

в) дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонера на отримання виплати.

Коли невикладені відсотки були нараховані до придбання інвестиції, яка приносить відсотки, відсотки, отримані після цього, розподіляються на період до придбання і період після придбання; але тільки частка після придбання визнається як дохід.

Роялті нараховуються згідно з умовами відповідної угоди і здебільшого визнаються на цій самій основі, крім випадків, коли згідно із суттю угоди більш відповідним є визнання доходу на якійсь іншій систематичній та раціональній основі.

Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Проте, коли виникає невизначеність щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, неотримана сума (або сума, щодо якої перестає існувати ймовірність відшкодування) визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання має розкривати:

а) облікові політики, прийняті для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення ступеня завершеності операцій, що передбачають надання послуг;

б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від:

i) продажу товарів;

ii) надання послуг;

iii) відсотків;

iv) роялті;

v) дивідендів; та

в) суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

Суб'єкт господарювання розкриває будь-які умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи". Умовні зобов'язання та умовні активи можуть виникати від таких статей, як витрати на гарантійне обслуговування, претензії, штрафні санкції або можливі збитки.

4.3. Витрати на виплати працівникам (МСБО 19, МСБО 26)

МСБО 19 «Виплати працівникам»

Мета. Метою цього Стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

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

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій".

Цей Стандарт не розглядає звітності за програмами виплат працівникам (див. МСБО 26 "Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення").

Цей Стандарт застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

- а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
- б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців, або
- в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання призводить до неприйнятних негативних змін у його стосунках з працівниками.

Виплати працівникам включають:

- а) короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:
 - (і) заробітна плата, внески на соціальне забезпечення;
 - (іі) оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність;
 - (ііі) участь у прибутку та преміюванні, та
 - (іv) негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);
- б) виплати по закінченні трудової діяльності, як, наприклад,
 - (і) пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); та
 - (іі) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам, такі як
 - (і) додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі, наприклад, довгострокові відпустки за вислугу років або оплачувану академічну відпустку;
 - (іі) виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років; та
 - (ііі) виплати за тривалою непрацездатністю; та
- г) виплати при звільненні.

б Виплати працівникам включають виплати, які надаються працівникам або їх утриманцям чи бенефіціарам та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам / чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

7 Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший управлінський персонал розглядаються як працівники.

Визначення виплат працівникам

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), що, як очікується, будуть сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників та короткострокових виплат працівникам), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або
- б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Визначення, пов'язані з класифікацією програм

Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Програми з визначеними виплатами – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Програми за участю кількох працедавців – це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеними виплатами (окрім державних програм), які:

- а) об'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, які не перебувають під спільним контролем;
- б) використовують ці активи для здійснення виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання на підставі того, що рівні внесків та

виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

Визначення, пов'язані з чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою

Чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою – це дефіцит або надлишок, скоригований з урахуванням будь-якого наслідку обмеження чистого активу за визначеною виплатою "стелею" активу.

Дефіцит або надлишок – це

- а) теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою мінус
- б) справедлива вартість активів програми (якщо вони є).

"Стеля" активу – це теперішня вартість будь-яких економічних виплат, наявних у формі виплат, отримуваних від програми, або у формі зменшення майбутніх внесків до програми.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою – це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для розрахунку за заборгованістю, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

Активи програми складаються з:

- а) активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам;
- б) кваліфікованих страхових полісів.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть за банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:

i) активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, з виплат працівникам, або

ii) активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Кваліфікований страховий поліс – це страховий поліс¹, наданий страховиком, який не є пов'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони") суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами;

б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:

i) надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або

ii) надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

Визначення, пов'язані з вартістю визначених виплат

Вартість послуг охоплює:

а) *вартість поточних послуг*, яка є збільшенням теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає внаслідок надання послуг працівником у поточному періоді;

б) *вартість раніше наданих послуг*, яка є зміною теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою щодо послуг, наданих працівником у попередніх періодах, внаслідок зміни програми (запровадження або вилучення програми з визначеними виплатами чи внесення змін до неї) чи скорочення (значного зменшення суб'єктом господарювання кількості працівників, охоплених програмою); та

в) будь-який прибуток або збиток при виплаті.

Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою – це зміна протягом періоду чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою, що виникає внаслідок плину часу.

Переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою охоплюють:

а) актуарні прибутки та збитки;

б) прибуток від активів програми, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою; та

в) будь-яку зміну впливу "стелі" актива, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою.

Актуарні прибутки та збитки – це зміни теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникають внаслідок:

а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося);

б) впливу змін актуарних припущень.

Прибуток від активів програми – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус:

а) будь-які витрати на управління активами програми; та

б) будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою, окрім податка, включеного до актуарних припущень, використаних для оцінки теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.

Розрахунок – це операція, яка скасовує будь-які подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини чи усіх виплат, передбачених за програмою з визначеними виплатами, окрім виплат працівникам або від їхнього імені, які визначені в умовах програми та увійшли до актуарних припущень.

Короткострокові виплати працівникам. Короткострокові виплати працівникам включають вказані далі статті, якщо очікується, що вони будуть

погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги:

а) зарплати робітникам та службовцям та внески на соціальне забезпечення;

б) оплачувана щорічна відпустка та оплачувана відпустка у зв'язку з хворобою;

в) участь у прибутку та преміюванні; та

г) негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

Суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати перекласифікацію короткострокової виплати працівникові, якщо очікування суб'єкта господарювання щодо часу розрахунку тимчасово змінилися. Проте, якщо змінилися характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до накопичувальної виплати) або якщо зміна очікувань часу розрахунку не є тимчасовою, тоді суб'єкт господарювання має проаналізувати, чи відповідає виплата визначенню короткострокової виплати працівникам.

Визнання та оцінка

Усі короткострокові виплати працівникам

11 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:

а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;

б) як витрати, якщо інший МСФЗ не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 "Запаси" та МСБО 16 "Основні засоби").

12 В параграфах 13, 16 та 19 пояснюється, як суб'єкт господарювання має застосовувати параграф 11 до короткострокових виплат працівникам у формі оплачуваної відсутності на роботі та програм участі у прибутку та преміювання.

Короткострокові компенсовані періоди відсутності

13 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі оплачуваної відсутності на роботі згідно з положеннями параграфа 11 таким чином:

а) у разі накопичуваної оплати за періоди відсутності, якщо працівники надають послугу, яка збільшує їхні права на майбутню оплату періодів відсутності;

б) у разі ненакопичуваної оплати періодів відсутності, якщо працівник відсутній на роботі.

14 Суб'єкт господарювання може оплатити працівникам періоди їхньої відсутності з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військову службу. Права на оплату відсутності поділяються на дві категорії:

- а) накопичувані;
- б) ненакопичувані.

15 Накопичувані оплата періодів відсутності – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувані оплати періодів відсутності можуть бути або гарантованими (іншими словами, працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання), або негарантованими (якщо працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання). Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні оплати періодів відсутності. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо оплати періодів відсутності є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використають накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.

16 Суб'єктові господарювання слід оцінювати очікувану вартість накопичуваних оплат періодів відсутності у вигляді додаткової суми, яку він очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на кінець звітного періоду.

17 Згідно з методом, визначеним у попередньому параграфі, зобов'язання оцінюється за сумою додаткових платежів, які, як очікується, виникатимуть виключно через накопичення виплат. У багатьох випадках суб'єктові господарювання необов'язково робити детальні обчислення для визначення того, що немає суттєвого зобов'язання за невикористані оплати періодів відсутності. Наприклад, можливо, що зобов'язання за оплатою тимчасової непрацездатності будуть суттєвими лише в разі офіційної чи неофіційної домовленості щодо можливості взяти невикористані оплачувані дні тимчасової непрацездатності як оплачену щорічну відпустку.

Ілюстративний приклад до параграфів 16 та 17

Суб'єкт господарювання має 100 працівників, кожен з яких має право щорічно взяти п'ять робочих днів оплачуваної тимчасової непрацездатності. Невикористані дні тимчасової непрацездатності можна перенести на один календарний рік. Дні тимчасової непрацездатності беруть спочатку з днів, на які працівник має право в поточному році, а потім – з будь-якого залишку, перенесеного з минулого року (на основі ЛІФО). На 31 грудня 20X1 р. середня кількість невикористаних днів з правом на відсутність дорівнює двом дням на працівника. На основі набутого досвіду, тенденції якого очікуються і в майбутньому, суб'єкт господарювання очікує, що в 20X2 р. 92 працівники візьмуть не більше п'яти днів оплачуваної тимчасової непрацездатності, а інші 8 працівників візьмуть у середньому по шість із половиною днів кожний.

Суб'єкт господарювання очікує, що він заплатить за 12 додаткових днів тимчасової непрацездатності в результаті невикористаного права на відсутність, що накопичилося на 31 грудня 20X1 р. (на кожного з 8 працівників по півтора дні). Отже, суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, що дорівнює оплаті за 12 днів тимчасової непрацездатності.

18 Ненакопичувані оплати періодів відсутності не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надають права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з суб'єкта господарювання. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількості днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також оплат періодів відсутності під час відправлення функцій присяжного засідателя або військової служби. Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат.

Програми участі в прибутку та преміювання.

19 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, згідно з параграфом 11 тоді і лише тоді, коли:

- а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати в результаті минулих подій;
- б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.

20 Згідно з деякими програмами участі у прибутку, працівники отримують частку прибутку лише в тому разі, якщо вони залишаються працювати у суб'єкта господарювання протягом визначеного періоду. Згідно з такою програмою, створюється конструктивне зобов'язання, оскільки працівники надають послуги, які збільшують суму, що підлягає сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду. Оцінка таких конструктивних зобов'язань свідчить про те, що деякі працівники можуть звільнитися із суб'єкта господарювання, не отримавши частки розподіленого прибутку.

Ілюстративний приклад до параграфа 20

Програма участі у прибутку вимагає від суб'єкта господарювання сплатити визначену пропорційну частку свого чистого річного прибутку працівникам, які надають свої послуги протягом року. Якщо ніхто з працівників протягом року не звільняється, загальна сума виплат розподіленого річного прибутку становитиме 3 відсотків прибутку. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що завдяки плинності кадрів виплати зменшаться до 2,5 відсотка прибутку.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати розміром 2,5 відсотка прибутку.

21 У суб'єкта господарювання може не бути юридичного зобов'язання щодо сплати премії. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання практикує сплату премій. У таких випадках у суб'єкта господарювання є конструктивні зобов'язання, оскільки в нього немає ніякої реальної альтернативи, крім сплати премії. Оцінка конструктивного зобов'язання відображає можливість того, що деякі працівники можуть звільнитися без отримання премії.

22 Суб'єкт господарювання може достовірно попередньо оцінити своє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання щодо програми розподілу прибутку чи преміювання, якщо і тільки якщо:

а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати;

б) суб'єкт господарювання визначає суми, які підлягають сплаті до того, як фінансову звітність буде затверджено до випуску, або

в) минула практика суб'єкта господарювання чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.

23 Зобов'язання щодо програм розподілу прибутку та преміювання виникає в результаті послуг, що їх надає працівник, а не від операцій з власниками суб'єкта господарювання. Отже, суб'єкт господарювання визнає витрати на програми участі в прибутку та преміювання не як розподіл прибутку, а як витрати.

24 Якщо не очікується, що виплати, пов'язані з участю в прибутку та преміюванням, будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам (див. параграфи 153-158).

Розкриття інформації.

25 Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкриття інформації щодо виплат провідному управлінському персоналові. МСБО 1 "*Подання фінансової звітності*" вимагає розкриття інформації про витрати на виплати працівникам.

Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеними виплатами.

26 Виплати по закінченні трудової діяльності включають такі статті як:

а) пенсійне забезпечення (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); та

б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта господарювання для отримання внесків і здійснення виплат.

27 Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.

28 Згідно з програмами з визначеним внеском юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків. Як наслідок, актуарний ризик припадає по суті на працівника (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

29 Прикладами випадків, коли зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких суб'єкт господарювання має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:

а) формулі виплат (згідно з програмою), яка не прив'язана виключно до суми внесків та вимагає від суб'єкта господарювання здійснювати подальші внески, якщо у формулі виплат (згідно з програмою) недостатньо активів для здійснення виплат;

б) гарантії (або непрямій через програму, або прямій) установленого рівня прибутку від внесків; або

в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.

30 Згідно з програмами з визначеними виплатами:

а) зобов'язання суб'єкта господарювання – надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;

б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.

31 В параграфах 32-49 пояснюється розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеними виплатами у контексті програм за участю кількох працедавців, програм з визначеними виплатами, які поділяють ризики між суб'єктами господарювання під спільним контролем, державних програм та застрахованих виплат.

Програми за участю кількох працедавців.

32 Суб'єктові господарювання слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами згідно з умовами програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

33 Якщо суб'єкт господарювання бере участь у програмі з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, то, якщо не застосовується параграф 34, він має:

а) обліковувати свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеними виплатами;

б) розкривати інформацію, яку вимагають параграфи 135–148 (за винятком параграфа 148г)).

34 Якщо суб'єкт господарювання не має достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою до програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, йому слід:

а) вести облік програми згідно з параграфами 51 та 52 так, ніби вона є програмою з визначеним внеском; та

б) розкривати інформацію, яка вимагається в параграфі 148.

35 Один із прикладів програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців наведено далі:

а) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень: внески встановлюються на рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення виплат, строк яких настає в тому самому періоді; а майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, будуть сплачені з майбутніх внесків;

б) виплати працівникам визначаються за строком надання ними послуг, і в суб'єктів господарювання – учасників програми немає жодних реальних способів вийти з програми без сплати внеску за виплати, зароблені працівниками до дати виходу з програми. Така програма створює актуарний ризик для суб'єкта господарювання: якщо остаточні витрати на виплати, вже зароблені на кінець звітного періоду, є більшими за очікувані, суб'єкт господарювання буде зобов'язаним або збільшити свої внески, або переконати працівників погодитися на зменшення виплат. Отже, така програма є програмою з визначеними виплатами.

36 Якщо є достатньо інформації про програму з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, то суб'єкт господарювання обліковує свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активи програми та витрат по закінченні трудової діяльності, пов'язані з програмою, так само, як в рамках будь-якої іншої програми з визначеними виплатами. Проте суб'єкт господарювання

може не мати можливості достатньо достовірно визначити з метою обліку свою частку у фінансовому стані та результатах діяльності програми. Це може статися, якщо:

а) суб'єкти господарювання – учасники програми наражаються на актуарні ризики, пов'язані із теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання, у результаті чого немає послідовної та достовірної основи для розподілу зобов'язань, активів програми та витрат між окремими суб'єктами господарювання – учасниками програми, або

б) суб'єкт господарювання не має доступу до інформації про програму, яка задовольняє вимоги цього Стандарту

У таких випадках суб'єкт господарювання веде облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском, та розкриває інформацію, що її вимагає параграф 148.

37 Між програмою за участю кількох працедавців та її учасниками може існувати контрактна угода, що визначає, яким чином надлишок коштів за програмою буде розподілятися між учасниками (або яким чином буде фінансуватися дефіцит коштів). Учасник програми за участю кількох працедавців з такою угодою, який веде облік такої програми як програми з визначеним внеском згідно з параграфом 34, повинен визнавати актив та зобов'язання, що виникає внаслідок контрактної угоди, та відповідні результуючі доходи та витрати у звіті про прибутки та збитки.

Ілюстративний приклад до параграфа 37

Суб'єкт господарювання бере участь у програмі за участю кількох працедавців з визначеними виплатами, що не проводить оцінок програми на основі МСБО 19. Отже, він веде облік програми, ніби вона є програмою з визначеним внеском. Оцінка фінансування не на основі МСБО 19 показує дефіцит коштів за програмою в сумі 100 мільйонів ВО2. Згідно з угодою, у програмі погоджений графік внесків працедавців-учасників, згідно з яким дефіцит буде покритий протягом наступних п'яти років. Загальною сумою внесків суб'єкта господарювання за цим договором становить 8 мільйонів ВО.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо внесків, скориговане з урахуванням вартості грошей у часі, та еквівалентну суму витрат у звіті про прибутки та збитки.

38 Програми за участю кількох працедавців відрізняються від програм групового управління. Програма групового управління – це просто сукупність програм одного працедавця, об'єднаних для того, щоб дати змогу працедавцям-учасникам об'єднати свої активи з метою інвестицій та з скорочення адміністративних витрат і витрат на управління інвестиціями, але вимоги різних працедавців розділяються для отримання виплат саме їхніми працівниками. Програми групового управління не викликають жодних особливих проблем у сфері обліку, оскільки в розпорядженні завжди є інформація для того, щоб розглядати їх як будь-яку іншу програму за участю одного працедавця, а також оскільки такі програми не наражають суб'єкти господарювання-учасники на актуарні ризики, пов'язані з теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання. Визначення цього Стандарту вимагають від суб'єкта господарювання класифікувати програму групового управління як програму з визначеним внеском або як програму з визначеними виплатами до залежно від умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

39 Визначаючи час визнання та спосіб оцінки зобов'язання, пов'язаного зі згортанням програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців або виходом суб'єкта господарювання з програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, суб'єкт господарювання має застосовувати МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

Програми з визначеними виплатами, за якими ризики розподіляються між суб'єктами господарювання під спільним контролем.

40 Програми з визначеними виплатами, за якими ризики розподіляються між суб'єктами господарювання під спільним контролем (наприклад, між материнським та його дочірніми підприємствами), не є програмами за участю кількох працедавців.

41 Суб'єкт господарювання – учасник такої програми повинен отримати інформацію про програму в цілому, оцінену згідно з цим Стандартом на основі припущень, що застосовуються до програми в цілому. В разі наявності контрактної угоди або заявленої політики щодо віднесення на окремі суб'єкти господарювання групи чистої вартості програми з визначеними виплатами в цілому, оціненої згідно з цим Стандартом, на окремі компанії групи, суб'єкт господарювання повинен визнати у своїх окремих фінансовій звітності віднесену таким чином чисту вартість програми з визначеними виплатами. В разі відсутності такої програми або політики чиста вартість програми з визначеними виплатами повинна визнаватись в окремих фінансовій звітності компанії групи, яка юридично є фінансуючим працедавцем у програмі. Інші компанії групи повинні відобразити у своїх окремих фінансовій звітності вартість, що дорівнює їх внеску, який підлягає сплаті за період.

42 Участь у такій програмі є операцією з пов'язаними сторонами для кожного окремого суб'єкта господарювання групи. Отже, суб'єкт господарювання розкриває у своїх окремих або індивідуальній фінансовій звітності інформацію, що її вимагає параграф 149.

Державні програми.

43 Суб'єктові господарювання слід обліковувати державну програму так само, як і програму за участю кількох працедавців (див. параграфи 32–39).

44 Створення державних програм обумовлено законодавством і стосується всіх суб'єктів господарювання (або всіх суб'єктів господарювання певної категорії, наприклад, конкретної галузі), управління ними здійснюють національні або місцеві державні органи або інші органи (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу з боку суб'єкта господарювання, який звітує. Деякі програми, створені суб'єктом господарювання, передбачають як обов'язкові виплати, що замінюють виплати, які так чи інакше були б надані згідно з державною програмою, так і додаткові добровільні виплати. Такі програми не є державними програмами.

45 Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеними виплатами залежно від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою. Багато державних програм фінансуються на основі поточних надходжень: внески встановлюються на такому рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період; майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, сплачуватимуться з майбутніх внесків. Однак за багатьма державними програмами, суб'єкт господарювання не має юридичного або конструктивного зобов'язання щодо здійснення цих майбутніх виплат: єдиним його зобов'язанням є сплата внесків тоді, коли настає строк їх сплати, і якщо суб'єкт господарювання звільняє учасників державної програми, в нього не

буде зобов'язання здійснювати виплати, зароблені його власними працівниками у попередні роки. З цієї причини державні програми, як правило, визначаються як програми з визначеним внеском. Проте, коли державна програма є програмою з визначеними виплатами, суб'єкт господарювання застосовує параграфи 32–39.

Застраховані виплати.

46 Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або непрямо через програму, або прямо) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:

- а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати, або
- б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками в поточному і попередньому періодах.

Якщо в суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеними виплатами.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском. 50 Облік програм з визначеним внеском простий, оскільки зобов'язання суб'єкта господарювання, що звітує, за кожний період визначаються сумами, які слід внести за цей період. Отже, як наслідок, жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань чи витрат не треба, і можливості для будь-якого актуарного прибутку або збитку немає. Більше того, зобов'язання оцінюються на недисконтованій основі, крім випадків, коли вони не очікується, що вони будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

Визнання та оцінка.

51 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом періоду, то суб'єктові господарювання слід визнати внески, що підлягають сплаті до програми з визначеним внеском в обмін на цю послугу:

- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску. Якщо вже сплачений внесок перевищує внесок, що підлягає сплаті за надання послуг до кінця звітного періоду, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;

- б) як витрати, якщо інший МСФЗ не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 та МСБО 16).

52 Якщо не очікується, що внески до програми з визначеним внеском будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту, визначеної в параграфі 83.

Розкриття інформації.

53 Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском.

54 Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм з визначеним внеском для провідного управлінського персоналу.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеними виплатами.

55 Облік програм з визначеними виплатами є складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні припущення, а також є можливість актуарних прибутків та збитків. Більше того, зобов'язання оцінюються на дисконтованій основі, тому що їх можна погасити через багато років після надання відповідних послуг працівниками.

Визнання та оцінка.

56 Програми з визначеними виплатами можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково внесками суб'єкта господарювання (а інколи і його працівників) до господарської одиниці (суб'єкта господарювання) або фонду, який юридично відокремлений від суб'єкта господарювання, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам. Здійснення фінансованих виплат тоді, коли настає строк сплати, залежить не лише від фінансового стану та результатів інвестиційної діяльності фонду, а й від спроможності суб'єкта господарювання та його бажання відшкодувати будь-який дефіцит активів фонду. Таким чином, суб'єкт господарювання, по суті, бере на себе актуарні та інвестиційні ризики, пов'язані з програмою. Отже, витрати, визнані для програми з визначеними виплатами, не обов'язково будуть сумою внеску, який підлягає сплаті за певний період.

57 Облік суб'єктом господарювання програми з визначеними виплатами включає такі кроки:

а) визначення дефіциту або надлишку. Сюди входить:

(i) використання актуарного метода, метода нарахування прогнозованих одиниць, які дають змогу достовірно оцінити остаточну вартість для суб'єкта господарювання виплати, що її заробили працівники в обмін на свої послуги у поточному та попередніх періодах (див. параграфи 67–69). Для цього суб'єктові господарювання треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів (див. параграфи 70–74), та попередньо оцінити (актуарні припущення) демографічні змінні (такі як плінність та смертність працівників) і фінансові змінні (такі як майбутні збільшення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат (див. параграфи 75–98);

(ii) дисконтування цих виплат з метою визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг (див. параграфи 67–69 та 83–86);

(iii) віднімання справедливої вартості будь-яких активів програми (див. параграфи 113–115) з теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.

б) визначення величини чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою як суми дефіциту або надлишку, визначеної в а), скоригованої з урахуванням впливу обмеження чистого активу за визначеною виплатою "стелею" активу (див. параграф 64);

в) визначення сум, які мають бути визнані у прибутку або збитку:

(i) вартості поточних послуг (див. параграфи 70–74);

(ii) вартості будь-яких раніше наданих послуг, а також прибуток або збиток від розрахунку (див. параграфи 99–112);

(iii) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. параграфи 123–126);

г) визначення переоцінок чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою, які мають бути визнані в іншому сукупному доході, до яких належать:

(i) актуарні прибутки або збитки (див. параграфи 128 та 129);

(ii) прибуток від активів програми, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. параграф 130); та

(iii) будь-яка зміна впливу "стелі" актива (див. параграф 64), за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою.

Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеними виплатами, то суб'єкт господарювання застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо.

58 Суб'єкт господарювання має визначати чисте зобов'язання (актив) за визначеними виплатами з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансовій звітності, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на кінець звітного періоду.

59 Цей Стандарт заохочує, але не вимагає, щоб суб'єкт господарювання залучав кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності. З практичних причин суб'єкт господарювання може запросити кваліфікованого актуарія детально оцінити зобов'язання до кінця звітного періоду. Однак результати цього оцінювання оновлюються з урахуванням будь-яких суттєвих операцій та інших істотних змін обставин (включаючи зміни ринкових цін та ставок відсотка), які відбулися до кінця звітного періоду.

60 В деяких випадках оцінки, середні значення та приблизні розрахункові значення можуть надати достовірне наближення детальних розрахунків, проілюстрованих у цьому Стандарті.

Облік конструктивного зобов'язання.

61 Суб'єкт господарювання має обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеними виплатами, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності приводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли в суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйняттого порушення його взаємовідносин з працівниками.

62 Офіційні умови програми з визначеними виплатами можуть дозволяти суб'єктові господарювання припинити виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко відмінити здійснення програми, якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає доказів протилежного, облік виплат по закінченні трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє

надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам до виходу на пенсію.

Звіт про фінансовий стан.

63 Суб'єкт господарювання має визнавати чисте зобов'язання (актив) з визначеними виплатами у звіті про фінансовий стан.

64 Коли суб'єкт господарювання має надлишок у програмі з визначеними виплатами, то він оцінює чистий актив за визначеною виплатою за меншою з таких двох величин:

а) надлишок у програмі з визначеними виплатами; та

б) "стеля" актива, визначена з використанням дисконтної ставки, визначеної в параграфі 83.

65 Чистий актив за визначеною виплатою може виникати, якщо програма з визначеними виплатами була надмірно фінансована або якщо виник актуарний прибуток. Суб'єкт господарювання визнає чистий актив за визначеною виплатою у таких випадках, оскільки:

а) суб'єкт господарювання контролює ресурс, який дає змогу використовувати цей надлишок для створення майбутніх вигід;

б) цей контроль є результатом минулих подій (внесків, сплачених суб'єктом господарювання, та послуг, наданих працівником);

в) майбутні економічні вигоди доступні суб'єктові господарювання у формі скорочення майбутніх внесків або повернення грошових коштів безпосередньо суб'єктові господарювання чи непрямо іншій програмі з дефіцитом коштів. "Стелею" актива є теперішня вартість таких майбутніх виплат.

Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг.

66 Остаточна вартість програми з визначеними виплатами може зазнавати впливу різних змінних, таких як розмір остаточної заробітної плати, плінність та смертність працівників, внески працівників тенденції витрат на медичне обслуговування. Остаточна вартість програми є невизначеною, і ця невизначеність, імовірно, зберігатиметься тривалий час. Для того щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань згідно з програмою виплат по закінченні трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, треба:

а) застосовувати метод актуарної оцінки (див. параграфи 67–69);

б) віднести виплати до періодів надання послуг (див. параграфи 70–74);

в) зробити актуарні припущення (див. параграфи 75–98).

Метод актуарної оцінки.

67 Суб'єктові господарювання слід використовувати метод нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також, якщо це необхідно, вартість раніше наданих послуг.

68 Метод нарахування прогнозованих одиниць (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом "виплати/кількість років надання послуг") розглядає кожен період надання послуг як такий, що веде до виникнення права на додаткову

одиницю виплати (див. параграфи 70–74), та оцінює кожну одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання (див. параграфи 75–98).

Ілюстративний приклад до параграфа 68

Разова виплата підлягає сплаті після закінчення надання послуг і дорівнює 1 відсотковій кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг.

Заробітна плата за рік 1 дорівнює 10000, і припускається, що вона зростатиме на 7 відсотків (складний відсоток) за кожний рік.

Використана ставка дисконту дорівнює 10 % щорічно.

Наступна таблиця показує, як формується зобов'язання щодо працівника, який, як очікується, звільниться наприкінці року 5, припускаючи, що не відбудеться жодних змін в актуарних припущеннях.

Для спрощення в цьому прикладі зігноровано додаткове коригування, необхідне для відображення ймовірності того, що цей працівник може залишити суб'єкт господарювання раніше або пізніше вказаної дати.

| Рік | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| | BO | BO | BO | BO | BO |
| <i>Виплати, що їх розподіляють на:</i> | | | | | |
| – попередні роки | 0 | 131 | 262 | 393 | 524 |
| – поточний рік (1% остаточної заробітної плати) | 131 | 131 | 131 | 131 | 131 |
| – поточний та попередні роки | 131 | 262 | 393 | 524 | 655 |
| Зобов'язання на початок періоду | – | 89 | 196 | 324 | 476 |
| Ставка відсотка 10% | – | 9 | 20 | 33 | 48 |
| Вартість поточних послуг | 89 | 98 | 108 | 119 | 131 |
| Зобов'язання на кінець періоду | 89 | 196 | 324 | 476 | 655 |

Примітки:

1. Зобов'язання на початок періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на попередні роки.

2. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний рік.

3. Зобов'язання на кінець періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний та попередні роки.

69 Суб'єкт господарювання дисконтує повну суму зобов'язання з виплат по закінченні трудової діяльності, навіть якщо очікується, що розрахунок за частиною зобов'язання здійснений протягом 12 місяців після звітної періоду.

Віднесення виплат до періодів надання послуг.

70 Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також (якщо це доречно) вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки призведе до значно вищого рівня виплат, аніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати на прямолінійній основі:

а) з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);

б) до дати, коли подальше надання послуг не приведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

71 За методом нарахування прогнозованих одиниць суб'єкт господарювання має відносити виплати до поточного періоду (з метою визначення вартості поточних послуг) та до поточного і попередніх періодів (з метою визначення теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами). Суб'єкт господарювання відносить виплати до періодів, коли виникає зобов'язання надавати виплати по закінченні трудової діяльності. Таке зобов'язання виникає під час надання працівником послуг в обмін на виплати по закінченні трудової діяльності, що їх суб'єкт господарювання очікує сплатити в майбутніх звітних періодах. Актуарні методи дають суб'єктові господарювання змогу оцінювати таке зобов'язання зі ступенем достовірності, достатнім для обґрунтування визнання зобов'язання.

Ілюстративні приклади до параграфа 71

1. Програма з визначеними виплатами передбачає разову виплату сумою 100 ВО, яка підлягає сплаті при виході на пенсію за кожен рік надання послуг.

Виплата сумою 100 ВО відноситься до кожного року. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю суми 100 ВО. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю суми 100 ВО, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітного періоду.

Якщо виплата підлягає сплаті відразу після того, як працівник залишає суб'єкт господарювання, вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою відображають дату, коли працівник, як очікується, звільниться. Тобто завдяки впливу дисконтування вони є меншими, ніж суми, які були б визначені, якби працівник звільнився на кінець звітного періоду.

2. Програма передбачає місячну пенсію у розмірі 0,2 % від суми кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг. Пенсія підлягає сплаті після досягнення працівником віку 65 років.

Виплата, що дорівнює теперішній вартості (на очікувану дату виходу на пенсію) щомісячної пенсії у розмірі 0,2 % оціненої остаточної заробітної плати, яка підлягає сплаті, починаючи з очікуваної дати виходу на пенсію до очікуваної дати смерті, відноситься до кожного року надання послуг.

Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю цієї виплати.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю виплат щомісячної пенсії у розмірі 0,2 % остаточної заробітної плати, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітного періоду.

Вартість поточних послуг і теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою дисконтуються, оскільки виплати пенсій починаються після 65 років.

72 Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання за програмою з визначеними виплатами, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншими словами, вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки в кінці кожного наступного звітного періоду зменшується сума майбутніх послуг, що їх працівник має надати до того, як він отримає право на виплати. Оцінюючи своє

зобов'язання за визначеними виплатами, суб'єкт господарювання розглядає ймовірність того, що деякі працівники можуть не відповідати вимогам щодо гарантування пенсій. Так само, хоча деякі виплати по закінченні трудової діяльності (наприклад, виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) підлягають сплаті лише якщо відбувається певна визначена подія тоді, коли працівник уже не працює, зобов'язання виникає під час того, як працівник надає послуги, що дадуть йому право на отримання виплат за умови, що певна визначена подія відбудеться. Ймовірність того, що певна визначена подія відбудеться, впливає на оцінку зобов'язання, але не встановлює самий факт існування зобов'язання.

Ілюстративні приклади до параграфа 72

1. Згідно з програмою, здійснюється виплата сумою 100 ВО за кожен рік надання послуг. Виплати стають гарантованими після десяти років надання послуг.

Виплата сумою 100 ВО відноситься до кожного року. У кожному з перших десяти років вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображають імовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років.

2. Згідно з програмою, здійснюється виплата сумою 100 ВО за кожен рік надання послуг, виключаючи надання послуг до 25-річного віку. Виплати стають гарантованими негайно.

Виплати не відносяться до періоду надання послуг до 25-річного віку, оскільки надання послуг до цієї дати не дає права на отримання виплат (умовних або безумовних). Виплати сумою 100 відносяться до кожного наступного року.

73 Зобов'язання збільшується до дати, коли подальше надання послуг працівником не приведе до будь-якої суттєвої суми подальших виплат. Отже, усі виплати відносяться до періодів, що закінчуються на цю дату або раніше. Виплати відносяться до кожного окремого облікового періоду згідно з формулою виплат програми. Проте, якщо надання послуг працівником у подальші роки спричинить значно вищий рівень виплат, ніж у попередні роки, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі до дати, коли подальше надання послуг працівником більше не буде спричиняти значні суми подальших виплат. Це відбувається тому, що надання послуг працівником протягом усього періоду в будь-якому випадку приведе до виплат на такому підвищеному рівні.

Ілюстративні приклади до параграфа 73

1. Згідно з програмою, здійснюється разова виплата сумою 1000 ВО, яка стає гарантованою після десяти років надання послуг. Програма не передбачає здійснення подальших виплат за подальше надання послуг.

Виплату сумою 100 ВО (1000 ВО поділити на десять) відносять до кожного з перших десяти років. В кожному з перших десяти років вартість поточних послуг відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років. Цю виплату до наступних років не відносять.

2. Згідно з програмою, здійснюється разова виплата сумою 2000 ВО всім працівникам, які у віці 55 років продовжують працювати після 20 років надання послуг, або тим, які у віці 65 років продовжують працювати, – незалежно від стажу.

Для тих працівників, які починають працювати у суб'єкті господарювання до досягнення 35-річного віку, виплати за послуги, згідно з програмою, вперше здійснюються після досягнення ними віку 35 років (працівник може звільнитися у віці 30 років та повернутися до суб'єкта господарювання у віці 33 років, що не матиме жодного впливу на суму чи на час отримання виплат). Такі виплати залежать від подальшого надання послуг. Надання послуг після 55-річного віку також не приводить до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 ВО (2000 ВО поділити на двадцять) до кожного року, починаючи від 35-річного до 55-річного віку.

Для тих працівників, які починають працювати у віці від 35 до 45 років, надання послуг протягом більше ніж 20 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 (2000 поділити на двадцять) до кожного з перших двадцяти років.

Для працівника, який починає працювати у віці 55 років, надання послуг протягом більше ніж 10 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для такого працівника суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 200 ВО (2000 ВО поділити на десять) до кожного з перших десяти років.

Для всіх працівників вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку.

3. Згідно з програмою виплат працівникам на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності, відшкодовується 40 % витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50 % таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Згідно з формулою виплат програми, суб'єкт господарювання відносить 4% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (40 відсотків поділити на десять) до кожного з перших десяти років та 1 % (10 % поділити на десять) до кожного з других десяти років. Вартість поточних послуг кожного року відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку, щоб заробити частину виплат або всі виплати. Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом 10-річного строку, віднесення виплат не здійснюється.

4. Згідно з програмою виплат працівникам по закінченні трудової діяльності на медичне обслуговування, відшкодовується 10 % витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50 % таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Надання послуг у подальші роки спричинить значно вищий рівень виплат, ніж у попередні роки. Отже, для працівників, які, як очікується, звільняться після двадцяти або більше років, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі згідно з параграфом 71. Надання послуг протягом більше двадцяти років не приведе до суттєвого підвищення суми подальших виплат. Отже, виплата, віднесена до кожного з перших двадцяти років, дорівнює 2,5 % теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (50 % поділити на двадцять).

Для працівників, які, як очікується, звільняться між 10 та 20 роками, виплати, віднесені до кожного з перших десяти років, дорівнюють 1 відсоток теперішньої

вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування.

Для таких працівників виплати не відносяться до періоду надання послуг від закінчення десятого року та прогнозованою датою звільнення.

Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом десяти років, віднесення виплат не здійснюється.

74 Якщо сума виплат є постійною пропорційною часткою кінцевої заробітної плати при звільненні на пенсію за кожний рік надання послуг, то майбутні збільшення заробітної плати впливатимуть на суму, необхідну для розрахунку за наявним зобов'язанням за послуги до кінця звітного періоду, але не створюватимуть додаткового зобов'язання. Отже:

а) за параграфом 70б), збільшення заробітної плати не спричиняє подальших виплат, навіть якщо сума виплат залежить від остаточної заробітної плати;

б) сума виплат, віднесена до кожного періоду, є постійною пропорційною часткою заробітної плати, від якої залежать ці виплати.

Ілюстративний приклад до параграфа 74

Працівники отримують право на виплати у розмірі Звідсотків від кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг до досягнення віку 55 років.

Виплати у розмірі 3 % від попередньо оціненої кінцевої заробітної плати відносяться до кожного року надання послуг до досягнення 55-річного віку. Згідно з програмою, після цієї дати подальше надання послуг працівником не призведе до значної суми подальших виплат. Після досягнення цього віку віднесення виплати до послуг не здійснюється.

АктUARні припущення.

75 АктUARні припущення повинні бути неупередженими та взаємно сумісними.

76 АктUARні припущення є найбільш достовірними оцінками суб'єкта господарювання тих змінних, які визначатимуть остаточні витрати на забезпечення виплат по закінченні трудової діяльності. АктUARні припущення охоплюють:

а) демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх та колишніх працівників (та їхніх утриманців), які мають право на отримання виплат. Демографічні припущення розглядають такі питання:

i) смертність (див. параграфи 81 та 82);

ii) показники плинності кадрів, непрацездатності та передчасного виходу на пенсію;

iii) пропорційна частка учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат;

iv) пропорційна частка учасників програми, які оберуть кожен з можливих варіантів виплат, передбачених умовами програми; та

v) кількість заявок на медичні послуги за програмами медичного обслуговування;

б) фінансові припущення, які розглядають такі статті:

i) ставка дисконту (див. параграфи 83–86);

ii) рівні виплат за виключенням будь-яких витрат на виплати, які мають бути здійснені працівниками, та майбутня заробітна плата (див. параграфи 87–95);

iii) у разі виплат на медичне обслуговування – майбутні витрати на медичне обслуговування, включаючи витрати на обробку заявок на медичне обслуговування (тобто витрати, які будуть понесені у процесі проходження та вирішення заявок, в тому числі оплата юридичних послуг та послуг фахівця з перерахунку виплат) (див. параграфи 96–98); та

iv) податки, які мають бути сплачені програмою за внесками, пов'язаними з послугою до звітної дати, або за виплатами внаслідок надання такої послуги.

77 Актуарні припущення є неупередженими, якщо вони не є ні необачними, ні надмірно консервативними.

78 Актуарні припущення є взаємно сумісними, якщо вони відображають економічні взаємовідносини між такими чинниками, як інфляція, зростання ставок заробітної плати та ставки дисконту. Наприклад, усі припущення, які залежать від конкретного рівня інфляції (такі як припущення щодо ставки відсотка та збільшення заробітної плати і виплат) у будь-який окремо взятий період у майбутньому, припускають однаковий рівень інфляції в цей період.

79 Суб'єкт господарювання визначає ставку дисконту та інші фінансові припущення в номінальному (встановленому) вираженні, якщо оцінка в реальному (скоригованому на інфляцію) вираженні не є достовірнішою, наприклад, за умов гіперінфляції економіки (див. МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”) або якщо виплати залежать від індексації та існує достатньо розвинений ринок індексованих облігацій у тій самій валюті та з такими самими строками розрахунку.

80 Фінансові припущення мають базуватися на ринкових прогнозах (на кінець звітного періоду) за період, протягом якого має бути здійснений розрахунок за зобов'язанням.

Актуарні припущення: смертність.

81 Суб'єкт господарювання має визначити свої припущення щодо смертності, посилаючись на свою найкращу оцінку смертності учасників програми як протягом трудової діяльності, так і після її звершення.

82 Щоб оцінити остаточну вартість виплати, суб'єкт господарювання бере до уваги очікувані зміни смертності, наприклад, змінюючи стандартні таблиці смертності з урахування удосконалених оцінок смертності.

Актуарні припущення: ставка дисконту.

83 Ставку, що її використовують для дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності (як фінансованих, так і нефінансованих), слід визначати за допомогою ринкової прибутковості (на кінець звітного періоду) корпоративних облігацій високої якості. У країнах, де немає розвиненого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на кінець звітного періоду) державних облігацій. Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності.

84 Актуарним припущенням, яке має суттєве значення, є ставка дисконту. Ставка дисконту відображає вартість грошей у часі, а не актуарний чи інвестиційний ризик. Крім того, ставка дисконту не відображає властивий конкретному суб'єктові господарювання кредитний ризик, який несуть

кредитори суб'єкта господарювання, вона не відображає також ризик того, що майбутній досвід може відрізнятись від актуарних припущень.

85 Ставка дисконту відображає прогнозований час здійснення виплат. На практиці суб'єкт господарювання часто досягає цього шляхом застосування єдиної середньозваженої ставки дисконту, яка відображає прогнозований час, суму виплат та валюту, в якій вони підлягають сплаті.

86 У деяких випадках може не існувати розвиненого ринку облігацій з достатньо тривалим строком погашення, який би відповідав прогнозованому строку погашення всіх виплат. У таких випадках суб'єкт господарювання використовує поточні ринкові ставки з відповідним строком для дисконтування платежів з меншим строком погашення та оцінює ставку дисконту для платежів з тривалішим строком погашення шляхом екстраполяції поточних ринкових ставок за кривою прибутковості. Малоімовірно, що загальна теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами буде особливо чутливою до ставки дисконту, застосованої до частки виплат, що підлягає сплаті після остаточного строку погашення наявних корпоративних чи державних облігацій.

Актуарні припущення: заробітна плата, виплати та витрати на медичне обслуговування.

87 Суб'єкт господарювання оцінює свої зобов'язання за визначеною виплатою на основі, яка відображає таке:

а) виплати, встановлені за умовами програми (або такі, що впливають з будь-яких конструктивних зобов'язань, які виходять за межі цих умов) на кінець звітного періоду; та

б) будь-які попередньо оцінені збільшення заробітної плати у майбутньому, що впливають на виплати, які мають бути виплачені;

в) вплив будь-якого обмеження участі працедавця у вартості майбутніх виплат;

г) внески працівників або третіх сторін, що зменшують остаточну вартість для суб'єкта господарювання таких виплат; та

г) попередньо оцінені майбутні зміни рівня будь-яких державних виплат, що впливають на виплати, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеними виплатами, якщо і тільки якщо:

i) ці зміни були введені в дію до кінця звітного періоду; або

ii) дані минулих періодів або інші достовірні свідчення вказують на те, що ці державні виплати зміняться яким-небудь передбаченим чином, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.

88 Актуарні припущення відображають майбутні зміни виплат, викладені в офіційних умовах програми (або у конструктивному зобов'язанні, яке виходить за межі цих умов) наприкінці звітного періоду. Це відбувається, наприклад, у таких випадках:

а) у суб'єкта господарювання є минулий досвід збільшення виплат (наприклад, для зменшення впливу інфляції) і ніщо не вказує на те, що така практика зміниться в майбутньому,

б) суб'єкт господарювання зобов'язаний або згідно з офіційними умовами програми (чи конструктивним зобов'язанням, яке виходить за межі офіційних умов програми), або згідно з чинним законодавством використовувати будь-який надлишок коштів у програмі для виплат учасникам програми (див. параграф 108в)); або

в) виплати змінюються у відповідь на зміну цільового показника діяльності або іншого критерію. Наприклад, умови програми можуть стверджувати, що будуть виплачені зменшені виплати або що вимагатимуться додаткові внески працівників, якщо активів програми буде недостатньо. Оцінка цього зобов'язання відображає найкращу оцінку впливу цільового показника діяльності або іншого критерію.

89 Актуарні припущення не відображають майбутніх змін виплат, не встановлених офіційними умовами програми (або конструктивними зобов'язаннями) на кінець звітної періоду. Такі зміни впливатимуть на:

а) вартість раніше наданих послуг – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг до зміни;

б) вартість поточних послуг за періоди після зміни – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг після зміни.

90 Попередні оцінки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, службове просування та інші доречні чинники, такі як попит і пропозиція на ринку праці.

91 Деякі програми з визначеними виплатами обмежують внески, сплата яких вимагається від суб'єкта господарювання. Остаточна вартість виплат враховує вплив обмеження на внески. Вплив обмеження на внески визначається за коротшим з таких двох строків:

а) попередня оцінка строку існування суб'єкта господарювання; та

б) попередня оцінка строку існування програми.

92 Деякі програми з визначеними виплатами вимагають від працівників або третіх сторін робити внески у вартість програми. Внески працівників зменшують вартість виплат для суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання аналізує, чи зменшують внески третьої сторони вартість виплат для суб'єкта господарювання, чи вони є правом на відшкодування, як описано в параграфі 116. Внески працівників чи третіх сторін є або передбаченими в офіційних умовах програми (чи такими, що виникають внаслідок конструктивного зобов'язання, яке виходить за межі цих умов), або дискреційними. Дискреційні внески працівників або третіх сторін зменшують вартість послуги після сплати цих внесків до програми.

93 Внески працівників або третіх сторін, передбачені офіційними умовами програми, або зменшують вартість послуги (якщо вони пов'язані з послугою), або впливають на переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою (якщо вони не пов'язані з послугою). Прикладом внесків, не пов'язаних з послугою, є внески вимагаються для зменшення дефіциту, що виникає внаслідок збитків за активами програми або внаслідок актуарних збитків). Якщо внески працівників або третіх сторін пов'язані з послугою, то ці внески зменшують вартість послуги таким чином:

а) якщо сума внесків залежить від кількості років надання послуги, то суб'єкт господарювання відносить ці внески до періодів надання послуги, користуючись тим самим методом віднесення, якого вимагає параграф 70 щодо загальної вартості виплат (тобто користуючись формулою внесків програми або на прямолінійній основі); або

б) якщо сума внесків не залежить від кількості років надання послуги, то суб'єктові господарювання дозволяється визнавати такі внески як зменшення вартості послуги у періоді, у якому відповідна послуга надається. Прикладами внесків, які є незалежними від кількості років надання послуги є внески, що становлять фіксований відсоток від заробітної плати працівника, фіксована сума протягом усього періоду надання послуги або сума, що залежить від віку працівника.

94 Для внесків працівників або третіх сторін, що відносяться до періодів надання послуги, відповідно до параграфа 93(а), наслідком змін внесків є те, що

а) вартість поточних або раніше наданих послуг (якщо такі зміни не передбачені офіційними умовами програми і не виникають внаслідок конструктивного зобов'язання); або

б) актуарні прибутки або збитки (якщо такі зміни передбачені офіційними умовами програми, або виникають внаслідок конструктивного зобов'язання).

95 Деякі види виплат по закінченні трудової діяльності пов'язані з такими змінними, як рівень державних пенсій або державних виплат на медичне обслуговування. Оцінка таких виплат відображає найкращу попередню оцінку таких змінних, які базуються даних минулого досвіду та інших достовірних свідченнях.

96 У припущеннях щодо витрат на медичне обслуговування слід ураховувати прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені як інфляцією, так і конкретними змінами витрат на медичне обслуговування.

97 Оцінка виплат на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності вимагає припущень щодо рівня та частоти майбутніх заявок на медичне обслуговування і витрат на виконання цих заявок. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює майбутні витрати на медичне обслуговування на основі даних власного минулого досвіду, доповнених, у разі потреби, даними, взятими з минулого досвіду інших суб'єктів господарювання, страхових компаній, медичних закладів та інших джерел. Попередні оцінки щодо майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують вплив досягнень сучасних технологій, зміни схем використання і надання медичних послуг та зміни стану здоров'я учасників програми.

98 Рівень і частота заявок особливо залежать від віку, стану здоров'я та статі працівників (та їхніх утриманців) і можуть залежати від інших чинників, зокрема географічного. Отже, дані минулого досвіду коригуються тією мірою, якою демографічний склад населення відрізняється від демографічного складу населення, використаного як основа для цих даних. Вони також коригуються, якщо є достовірне свідчення того, що історичні тенденції не продовжуватимуться.

Вартість раніше наданих послуг та прибуток та збиток від розрахунку.

99 Перш ніж визначати вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку, суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою, користуючись поточною справедливою вартістю активів програми та поточними актуарними припущеннями (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни), що відображають виплати, які пропонуються за програмою до зміни програми, скорочення або розрахунку.

100 Суб'єктові господарювання не потрібно розрізняти вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок зміни програми, вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок скорочення, та прибуток або збиток від розрахунку, якщо ці операції відбуваються разом. У деяких випадках зміна програми відбувається до розрахунку, наприклад, коли суб'єкт господарювання змінює виплати за програмою, а розрахунок за зміненими виплатами здійснює пізніше. В таких випадках суб'єкт господарювання спершу визнає вартість раніше наданих послуг, а потім – будь-який прибуток чи збиток від розрахунку.

101 Розрахунок відбувається разом зі зміною програми та скороченням, якщо дія програми припиняється, внаслідок чого здійснюється розрахунок за зобов'язанням і програма припиняє існування. Проте припинення дії програми не є розрахунком, якщо цю програму замінюють новою програмою, яка пропонує виплати, що по суті є такими самими.

Вартість раніше наданих послуг.

102 Вартість раніше наданих послуг – це зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, спричинена зміною програми або скороченням.

103 Суб'єкт господарювання визнає вартість раніше наданих послуг як витрати на більш ранню з таких дат:

- а) коли відбулася зміна програми чи скорочення; та
- б) коли суб'єкт господарювання визнав пов'язану з цим вартість реструктуризації (див. МСБО 37) або виплати при звільненні (див. параграф 165).

104 Зміна програми відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання запроваджує програму з визначеними виплатами чи виходить з неї або змінює розмір виплат, які підлягають сплаті відповідно до наявної програми з визначеними виплатами.

105 Скорочення відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання значно зменшує кількість працівників, охоплених програмою. Скорочення може виникнути внаслідок певної окремої події, такої як закриття заводу, припинення певних видів діяльності чи припинення або тимчасове припинення дії програми.

106 Вартість раніше наданих послуг може бути або додатною (коли виплати запроваджуються або змінюються таким чином, що теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою зростає), або від'ємною (коли виплати скасовуються або змінюються так, що теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою зменшується).

107 Коли суб'єкт господарювання зменшує виплати, що підлягають сплаті за наявною програмою з визначеними виплатами, і водночас збільшує інші виплати, що підлягають сплаті за тією ж програмою для тих самих працівників, то суб'єкт господарювання трактує цю зміну як єдину чисту зміну.

Прибутки та збитки від розрахунку.

109 Прибутки або збитки від розрахунку – це різниця між

- а) теперішньою вартістю зобов'язання за визначеною виплатою, за яким здійснюється розрахунок, визначеною на дату розрахунку; та
- б) ціною розрахунку, включаючи будь-які активи програми, що передаються, а також будь-які платежі, здійснені безпосередньо суб'єктом господарювання у зв'язку з розрахунком.

110 Суб'єкт господарювання визнає прибуток або збиток від розрахунку за програмою з визначеними виплатами, коли відбувається такий розрахунок.

111 Розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з програмою з визначеною виплатою (окрім здійснення виплат працівникам або від їхнього імені у відповідності до умов програми та включених в актуарні припущення). Наприклад, разова передача значних зобов'язань працедавця за програмою страховій компанії шляхом придбання страхового полісу є розрахунком; а разова сплата грошовими коштами учасникам програми згідно з умовами програми в обмін на їхні права на отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності не є розрахунком.

Подання та оцінка: активи програми

Справедлива вартість активів програми.

113 При визначенні дефіциту або надлишку справедлива вартість будь-яких активів програми віднімається від теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.

114 Активи програми не включають несплачені внески, які підлягають сплаті до фонду суб'єктом господарювання, що звітує, а також будь-які фінансові інструменти без права передачі, випущені суб'єктом господарювання та утримувані фондом. Активи програми зменшують на будь-які зобов'язання фонду, які не пов'язані з виплатами працівникам, наприклад, на торговельну та іншу кредиторську заборгованість та зобов'язання за похідними фінансовими інструментами.

Компенсація.

116 Тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:

- а) визнавати свої права на компенсацію як окремий актив. Суб'єкт господарювання повинен оцінити такий актив за справедливою вартістю;
- б) виявити та визнати окремі зміни справедливої вартості свого права на компенсацію так само, як і зміни справедливої вартості активів програми (див. параграфи 124 та 125). Компоненти вартості визначеної виплати, визнані

відповідно до параграфу 120, можуть бути визнані з вирахуванням сум, пов'язаних зі змінами у балансовій вартості права на компенсацію.

Компоненти вартості визначеної виплати.

120 Суб'єкт господарювання має визнавати компоненти вартості визначеної виплати, окрім випадків, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє включати їх у вартість актива, як вказано далі:

- а) вартість послуги (див. параграфи 66–112) у прибуток або збиток;
- б) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. параграфи 123–126) у прибуток або збиток; та
- в) переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою (див. параграфи 127–130) в іншому сукупному доході.

121 Інші МСФЗ вимагають включення вартості деяких виплат працівникам у вартість активів, таких як запаси та основні засоби (див. МСБО 2 та МСБО 16). Вартість будь-яких виплат при звільненні, включена у вартість таких активів, включає відповідну частку компонентів, перелічених в параграфі 120.

122 Переоцінка чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою, визнана в іншому сукупному доході, не може бути перекласифікована у прибуток або збиток у подальшому періоді. Проте суб'єкт господарювання може перемістити такі суми, визнані в іншому сукупному доході, у власний капітал.

Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою.

123 Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою визначається множенням чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою на ставку дисконту, вказану в параграфі 83, причому обидві ці величини мають бути визначені станом на початок річного звітного періоду з урахуванням будь-яких змін чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою протягом періоду внаслідок сплати внесків та виплат.

124 Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою можна розглядати як такий, що складається з відсоткового доходу за активами програми, відсоткових витрат за зобов'язанням за визначеною виплатою та відсотка від впливу "стелі" актива, про який ішлося в параграфі 64.

125 Відсотковий дохід від активів програми – це компонент доходу від активів програми, і він визначається множенням справедливої вартості активів програми на ставку дисконту, вказану в параграфі 83, причому обидві ці величини мають бути визначені станом на початок річного звітного періоду з урахуванням будь-яких змін активів програми, утримуваних протягом цього періоду внаслідок сплати внесків та виплат. Різниця між відсотковим доходом від активів програми та доходом від активів програми включається у переоцінку чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою.

126 Відсоток від впливу "стелі" актива є частиною сукупної зміни впливу "стелі" актива і визначається множенням впливу "стелі" актива на ставку дисконту, вказану в параграфі 83, причому обидві ці величини мають бути визначені станом на початок річного звітного періоду. Різниця між цією сумою

та сукупною зміною впливу "стелі" актива включається у переоцінку чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою.

Переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою.

127 Переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою включають:

- а) актуарні прибутки та збитки (див. параграфи 128 та 129);
- б) дохід від активів програми (див. параграф 130), за винятком сум, включених у чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. параграф 125); та
- в) будь-яку зміну впливу "стелі" актива, за винятком сум, включених у чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. параграф 126).

128 Актуарні прибутки та збитки виникають внаслідок збільшення або зменшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, в результаті змін в актуарних припущеннях та коригувань з урахуванням досвіду. Причинами актуарних прибутків та збитків є, наприклад:

- а) несподівано високі або низькі ставки плинності працівників, достроковий вихід на пенсію або смертність чи зростання зарплат, виплат (якщо офіційні або конструктивні умови програми передбачають інфляційне зростання виплат) чи витрати на медичне обслуговування;
- б) вплив змін у припущеннях стосовно варіантів здійснення виплат;
- в) вплив змін в оцінках майбутньої плинності працівників, дострокового виходу на пенсію чи смертності або зростання зарплат, виплат (якщо офіційні або конструктивні умови програми передбачають інфляційне зростання виплат) чи витрат на медичне обслуговування;
- г) вплив змін ставки дисконту.

129 Актуарні прибутки та збитки не включають зміни у теперішній вартості зобов'язання за визначеною виплатою, спричинені запровадженням, зміною, скороченням чи розрахунком за програмою з визначеними виплатами або змінами виплат, що підлягають сплаті за програмою з визначеними виплатами. Такі зміни спричиняють зміну вартості наданих раніше послуг або прибутки чи збитки від розрахунку.

130 Визначаючи дохід від активів програми, суб'єкт господарювання віднімає витрати на управління активами програми та будь-який податок, який має бути сплачений самою програмою, окрім податка, включеного в актуарні припущення, використані для оцінки зобов'язання за визначеною виплатою (параграф 76). Інші адміністративні витрати не віднімаються від величини доходу від активів програми.

Подання

Згортання.

131 Суб'єктові господарювання слід згортати актив, що відноситься до однієї програми, із зобов'язанням, яке відноситься до іншої програми, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:

- а) має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення заборгованості за іншою програмою; та

б) має намір або погасити заборгованість на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити заборгованість за іншою програмою.

132 Критерії згортання аналогічні критеріям згортання, встановленим для фінансових інструментів у МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання".

Розмежування на поточні / непоточні.

133 Деякі суб'єкти господарювання розмежовують активи і зобов'язання на поточні та непоточні. Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання розмежовувати частини активів і зобов'язань, які виникають від виплат по закінченні трудової діяльності, на поточні та непоточні.

Компоненти витрат на визначені виплати.

134 Параграф 120 вимагає від суб'єкта господарювання визнавати вартість послуги та чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою у прибутку або збитку. Цей Стандарт не визначає, яким чином суб'єкт господарювання має подавати вартість послуг та чистий відсоток від чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою. Суб'єкт господарювання подає ці компоненти відповідно до МСБО 1.

Розкриття інформації.

135 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка

а) пояснює характер його програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики (див. параграф 139);

б) ідентифікує та пояснює суми у його фінансовій звітності, що виникають внаслідок його програм з визначеними виплатами (див. параграфи 140–144); та

в) описує, як його програми з визначеними виплатами можуть вплинути на суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання (див. параграфи 145–147).

136 Для досягнення цілей, викладених в параграфі 135, суб'єкт господарювання має розглянути все із вказаного далі:

а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;

б) скільки уваги приділяти кожній з різноманітних вимог;

в) яку ступінь агрегації чи дезагрегації застосовувати; та

г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додатка інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Інші довгострокові виплати працівникам.

153 Інші довгострокові виплати працівникам включають такі виплати, як перелічені далі, якщо не очікується, що розрахунок за ними не буде повністю здійснений протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:

а) довгострокові оплачувані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;

б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;

в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

г) виплати частки прибутку та премій; та

г) відстрочена грошова винагорода.

154 Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Тому, за цим Стандартом, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. На відміну від обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, цей метод не передбачає визнання переоцінок в іншому сукупному доході.

Визнання та оцінка.

155 Визнаючи та оцінюючи надлишок або дефіцит в іншій програмі довгострокових виплат працівникам, суб'єкт господарювання застосовує параграфи 56–98 та 113–115. Суб'єкт господарювання застосовує параграфи 116–119, визнаючи та оцінюючи будь-яке право на компенсацію.

156 Що стосується інших довгострокових виплат працівникам, то суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок, який складається з наведених нижче сум у прибутку або збитку, за винятком тих випадків, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє включати їх до собівартості активу:

- а) вартість послуг (див. параграфи 66–112);
- б) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) з визначеними виплатами (див. параграфи 123–126); та
- в) переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою (див. параграфи 127–130).

157 Однією з форм інших довгострокових виплат працівникам є виплати за тривалою непрацездатністю. Якщо рівень виплат залежить від строку надання послуг, зобов'язання виникає під час надання послуг. Оцінка цього зобов'язання відображає ймовірність того, що виплата буде потрібною на час, протягом якого очікується здійснення виплати. Якщо рівень виплат є однаковим для будь-якого непрацездатного працівника незалежно від кількості років надання послуг, очікувана вартість цих виплат визнається тоді, коли відбувається подія, що призводить до тривалої непрацездатності.

Розкриття інформації.

158 Незважаючи на те, що цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про виплати основному управлінському персоналу. МСБО 1 вимагає розкривати інформацію про витрати на виплати працівникам.

Виплати при звільненні.

159 Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, – це звільнення працівника, а не надання ним послуг. Виплати при звільненні є наслідком або рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, або рішення працівника прийняти запропоновані суб'єктом господарювання виплати в обмін на звільнення.

160 Виплати при звільненні не включають виплати працівникам внаслідок звільнення на прохання працівника без згоди суб'єкта господарювання або внаслідок виконання обов'язкових вимог виходу на пенсію, оскільки такі

виплати є виплатами по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші виплати при звільненні на прохання працівника (по суті, це виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при звільненні на прохання суб'єкта господарювання. Різниця між виплатою, яка надається при звільненні на прохання працівника, та вищою виплатою, яка надається при звільненні на прохання суб'єкта господарювання, є виплатою при звільненні.

161 За формою виплати при звільненні неможливо визначити, надається вона в обмін на послугу чи в обмін на звільнення. Виплати при звільненні – це, як правило, разові платежі, але іноді вони також включають:

- а) підвищення виплат по закінченні трудової діяльності, – або опосередковано через програму виплат працівникам, або прямо;
- б) заробітну плату до кінця визначеного періоду, якщо працівник більше не надає послуги, яка б підвищувала економічні вигоди суб'єкта господарювання.

162 Показниками того, що виплата працівникові надається в обмін на послуги, є

- а) виплата залежить від надання послуги у майбутньому (в тому числі виплати, які зростають, якщо послуга продовжує надаватися);
- б) виплат надається відповідно до умов програми виплат працівникам.

Оцінка.

169 Суб'єкт господарювання оцінює виплати при звільненні при первісному визнанні, а також оцінює та визнає подальші зміни, відповідно до характеру виплат працівникові, за умови, що якщо виплати при звільненні є підвищенням виплат при звільненні по завершенні трудової діяльності, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо виплат по завершенні трудової діяльності. Інакше

а) якщо очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому визнано виплату при звільненні, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо короткострокових виплат працівникам;

б) якщо не очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо довгострокових виплат працівникам.

170 Оскільки виплати при звільненні не надаються в обмін на послугу, то параграфи 70–74, у яких ідеться про віднесення виплат до періодів надання послуги, не є доречними.

Ілюстративний приклад до параграфів 159–170*Загальна інформація*

Внаслідок останнього придбання суб'єкт господарювання планує закрити фабрику через десять місяців і тоді ж звільнити всіх працівників, що залишилися на фабриці. Оскільки суб'єктові господарювання потрібен досвід працівників фабрики, щоб завершити деякі контракти, то він оголошує такий план звільнення.

Кожний працівник, який залишається працювати та надає послугу до закриття фабрики, отримає на дату звільнення грошову виплату у 30 000 ВО. Працівники, які звільняться до закриття фабрики, отримають 10 000 ВО.

На фабриці працює 120 працівників. На час оголошення плану суб'єкт господарювання очікує, що 20 з них звільняться до закриття. Отже, сукупне очікуване вибуття коштів за планом становить 200 000 ВО (тобто $20 \times 10\,000\text{ ВО} + 100 \times 30\,000\text{ ВО}$). Як вимагається у параграфі 160, суб'єкт господарювання обліковує виплати, що надаються в обмін на послуги, як короткострокові виплати працівникам.

Виплати при звільненні

Виплати, що надаються в обмін на звільнення, становлять 10 000 ВО. Це сума, яку суб'єкт господарювання повинен буде сплатити за звільнення, незалежно від того, чи залишаться працівники і продовжуватимуть надавати послуги до закриття фабрики, чи звільняться до закриття. Навіть при тому, що працівники можуть звільнитися до закриття, звільнення усіх працівників є наслідком рішення суб'єкта господарювання закрити фабрику та звільнити працівників (тобто всі працівники будуть звільнені, коли фабрика закриється). Тому суб'єкт господарювання визнає зобов'язання сумою 1 200 000 ВО (тобто $120 \times 10\,000\text{ ВО}$) щодо виплат при звільненні, що надаються відповідно до програми виплат працівникам на більш ранню з таких дат: дата оголошення плану звільнення та дата, коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, пов'язану із закриттям фабрики.

Виплати, що надаються в обмін на послугу

Додаткові виплати, що їх отримають працівники, якщо вони надаватимуть послуги протягом усього десятимісячного періоду, – це виплати в обмін на послуги, що надаються протягом вказаного періоду. Суб'єкт господарювання обліковує їх як короткострокові виплати працівникам, оскільки суб'єкт господарювання очікує здійснити розрахунок за ними протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду. У цьому прикладі дисконтування не потрібне, тому витрати сумою 200 000 ВО (тобто $2\,000\,000 \div 10$) визнається у кожному місяці протягом десятимісячного періоду з відповідним збільшенням балансової вартості зобов'язання.

МСБО 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення»

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати для фінансової звітності щодо програм пенсійного забезпечення в разі складання такої фінансової звітності.

Програми пенсійного забезпечення інколи називають по-різному, наприклад: “пенсійні схеми”, “пенсійні схеми за вислугою років” або “схеми пенсійного забезпечення”. Цей Стандарт розглядає програму пенсійного забезпечення як суб'єкт господарювання, що звітує відокремлено від працедавців учасників програми. Усі інші Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку застосовуються до фінансової звітності щодо програм пенсійного забезпечення в тому обсязі, у якому їх не замінює цей Стандарт.

Цей Стандарт розглядає облік та звітність за певною програмою пенсійного забезпечення для всіх її учасників як для єдиної групи. Він не розглядає звітність окремих учасників щодо їхніх прав на пенсійне забезпечення.

МСБО 19 “*Виплати працівникам*” розглядає визначення розміру витрат на пенсійне забезпечення у фінансовій звітності працедавців, які мають відповідні програми. Отже, цей Стандарт доповнює МСБО 19.

Програми пенсійного забезпечення можуть бути програмами з визначеним внеском або з визначеною виплатою. Багато хто вимагає створення окремих фондів, які можуть мати (або не мати) окремий юридичний статус і довірених осіб, до яких надходять внески та через які виконується виплата пенсій. Цей Стандарт застосовується незалежно від створення такого фонду або наявності довірених осіб.

Програми пенсійного забезпечення, активи яких інвестовані в страхові компанії, підлягають таким самим обліковим вимогам та вимогам щодо фінансування, як і програми, інвестовані приватно на основі угод. Отже, вони входять до сфери застосування цього Стандарту, якщо угода зі страховою компанією не укладена на ім'я визначеного учасника або групи учасників та зобов'язання щодо пенсійного забезпечення не є відповідальністю винятково страхової компанії.

У цьому Стандарті не розглядаються інші форми додаткових виплат працівникам, такі як грошові компенсації у зв'язку зі звільненням з роботи, програми відстрочених компенсацій, грошові винагороди при виході на пенсію за вислугу років, спеціальні пенсійні програми у зв'язку з достроковим виходом на пенсію або звільненням, програми з охорони здоров'я та соціального забезпечення або програми преміювання працівників. До сфери дії цього Стандарту не входять державні програми соціального забезпечення.

Програми пенсійного забезпечення – угоди, за якими суб'єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працедавців на них, можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документа або практики суб'єкта господарювання.

Програми з визначеним внеском – програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що підлягають виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого від них інвестиційного доходу.

Програми з визначеними виплатами – це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робочий стаж або те й інше.

Фінансування – переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб'єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Для цілей цього Стандарту також використовуються такі терміни:

Учасники – учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати згідно з цією програмою.

Чисті активи, наявні для виплат – активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій – це теперішня вартість очікуваних виплат згідно з програмою пенсійного забезпечення існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.

Гарантовані виплати працівникам – виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

9 Деякі програми пенсійного забезпечення мають інших спонсорів, ніж працедавці; цей Стандарт застосовується і до фінансової звітності щодо таких програм.

10 Більшість програм пенсійного забезпечення базується на офіційних угодах. Деякі програми є неофіційними, але вони набули певного ступеня обов'язковості в результаті усталеної практики, прийнятої працедавцем. Тимчасом як деякі програми пенсійного забезпечення дозволяють працедавцям обмежувати свої обов'язки за програмами; працедавцеві, як правило, важко анулювати програму, якщо йому необхідно зберегти працівників. До неофіційної програми пенсійного забезпечення застосовується така сама облікова та звітна база, як і до офіційної.

11 Багато програм пенсійного забезпечення передбачають створення окремих фондів, на рахунок яких робляться внески та з рахунку яких здійснюються виплати. Управління такими фондами може здійснюватися окремо незалежними сторонами, які займаються управлінням активами фондів. У деяких країнах такі сторони називають "довіреними особами". У цьому Стандарті стосовно таких сторін вживається термін "довірена особа" – незалежно від того, чи було створено довірче товариство.

12 Програми пенсійного забезпечення здебільшого описуються як програми з визначеним внеском або як програми з визначеною виплатою; кожна з них має свої відмінні риси. Інколи бувають програми, які об'єднують характеристики обох типів. Цей Стандарт розглядає такі змішані програми як програми з визначеною виплатою.

Програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском.

13 Фінансова звітність за програмою пенсійного забезпечення з визначеним внеском повинні містити звіт про наявні чисті активи, призначені для виплат, та опис політики фінансування.

14 Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском, сума майбутніх виплат учасника визначається за внесками працедавця, учасника (або обох), а також за ефективністю операційної діяльності та прибутками фонду від інвестицій. Обов'язки працедавця, як правило, виконуються за рахунок внесків до фонду. У таких випадках консультації актуарія, як правило, не потрібні, хоча подібною консультацією інколи користуються для визначення розміру майбутніх виплат, якого можна досягти, базуючись на поточних внесках, змінних розмірах майбутніх внесків та доходів від інвестицій.

15 Учасники зацікавлені в діяльності програми пенсійного забезпечення, оскільки вона безпосередньо впливає на розмір їхніх майбутніх виплат. Учасники бажають знати, чи отримано внески, а також чи здійснюється відповідний контроль для захисту прав тих, хто отримує пенсії. Працедавець, як правило, зацікавлений в ефективній та справедливій діяльності програми пенсійного забезпечення.

16 Метою складання та подання звітності щодо програм пенсійного забезпечення з визначеним внеском є періодичне надання інформації про

програму та результати її інвестицій. Ця мета, як правило, досягається шляхом надання фінансової звітності, які містять такі положення:

а) опис суттєвих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, що стосуються програми, а також склад учасників, термін і умови програми;

б) звіти, що містять інформацію про операції та результати інвестицій за певний період та фінансовий стан програми на кінець періоду;

в) опис інвестиційної політики.

Програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою.

17 Фінансова звітність щодо програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинна містити таке:

а) звіт, у якому міститься інформація про:

i) чисті активи, наявні для виплат;

ii) актуарну теперішню вартість обіцяної пенсії з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат;

iii) кінцевий надлишок чи нестачу або

б) звіт про чисті активи, наявні для виплат, у тому числі:

i) примітку, де розкривається актуарна теперішня вартість обіцяної пенсії з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат,

або

ii) посилання на цю інформацію у звіті актуарія, який додається.

Якщо на дату складання певного фінансового звіту актуарна оцінка ще не була підготовлена, за основу слід брати найостаннішу оцінку з розкриттям дати цієї оцінки.

18 З метою виконання вимог параграфу 17 актуарна теперішня вартість обіцяного пенсійного забезпечення повинна базуватися на виплатах, що їх було обіцяно згідно з умовами програми пенсійного забезпечення відповідно до послуг, наданих працівником підприємству на поточну дату. При цьому використовуються поточні або прогнозовані рівні заробітної плати з розкриттям інформації про застосовану базу. Слід також розкривати вплив будь-яких змін в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.

19 У фінансовій звітності необхідно пояснювати зв'язок між актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій та чистими активами, наявними для пенсійного забезпечення, а також політику фінансування обіцяних виплат.

20 Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою, виплата обіцяних пенсій залежить від фінансового стану програми та спроможності тих, хто робить внески, здійснювати внески до програми в майбутньому, а також від результатів інвестиційної діяльності та операційної ефективності програми.

21 Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою потребує періодичних консультацій актуарія для оцінки фінансових умов програми, перегляду припущень та рекомендацій щодо рівня майбутніх внесків.

22 Метою звітності щодо програм пенсійного забезпечення з визначеною виплатою є періодичне надання інформації про фінансові ресурси та діяльність програми, яка є корисною при оцінці зв'язку між накопиченням ресурсів та

виплатами за програмою через деякий час. Ця мета, як правило, досягається шляхом подання фінансової звітності, яка містить такі положення:

- а) опис суттєвих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, пов'язаних з програмою, а також склад учасників, терміни та умови програми;
- б) звітність, що містить інформацію про операції та результати інвестицій за певний період і фінансовий стан програми на кінець періоду;
- в) інформацію, надану актуарієм у вигляді складової частини звітності або як окремий звіт;
- г) опис інвестиційних політик.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій.

23 Теперішня вартість виплат, очікуваних згідно з програмою пенсійного забезпечення, може бути обчислена та включена до звітності з використанням поточних або прогнозованих рівнів заробітної плати за час до моменту виходу на пенсію учасників.

24 До причин, які зумовлюють прийняття за основу поточного розміру заробітної плати, належать:

- а) актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій, яка є підсумком сум, що призначаються на даний час кожному учасникові програми, може бути обчислена об'єктивніше, ніж при використанні прогнозованого рівня заробітної плати, оскільки у цьому випадку використовується менша кількість припущень;
- б) збільшення розміру виплат, пов'язане зі збільшенням рівня заробітної плати, стає зобов'язанням за програмою на час підвищення заробітної плати;
- в) сума актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій при використанні поточних розмірів заробітної плати, як правило, тісніше пов'язана із сумою, що підлягає виплаті в разі припинення або завершення програми пенсійного забезпечення.

25 До причин, які зумовлюють прийняття за основу прогнозованого рівня заробітної плати, належать такі:

- а) фінансову інформацію треба складати на основі припущення безперервної діяльності – незалежно від того, які припущення та облікові оцінки необхідно робити;
- б) згідно з програмами пенсійного забезпечення з кінцевою виплатою, виплати визначаються виходячи з розміру заробітної плати на дату виходу на пенсію або на дату, близьку до дати виходу на пенсію; отже, треба прогнозувати розмір заробітних плат, рівнів внесків та норм прибутку;
- в) неможливість об'єднання прогнозованих даних щодо заробітної плати у випадку, коли більша частина фінансування базується на прогнозованих розмірах заробітної плати, може призвести до відображення у звітності явно надмірного фінансування, якщо програма не має надмірного фінансування, або до включення у звітність адекватного фінансування при недостатньому фінансуванні програми.

26 Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій, що базується на поточному розмірі заробітної плати, розкривається у фінансовій звітності щодо програми пенсійного забезпечення для того, щоб вказати на зобов'язання щодо виплат, зароблених на дату фінансової звітності. Актуарну теперішню вартість

обіцяних пенсій, що базується на прогнозованому розмірі заробітної плати, слід розкривати, щоб указати на обсяг потенційних зобов'язань на основі припущення про безперервність діяльності, яке, як правило, є підставою для фінансування. Крім розкриття актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій, може бути потрібним надання вичерпного пояснення для чіткого визначення контексту, в якому слід читати інформацію про актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій. Таке пояснення може надаватися у вигляді інформації про адекватність запланованого майбутнього фінансування та політики фінансування, які базуються на прогнозованих розмірах заробітної плати. Пояснення можна включати до фінансової звітності або до звітності актуарія.

Частота актуарних оцінок.

27 У багатьох країнах актуарні оцінки здійснюються не частіше, ніж кожні три роки. Якщо актуарна оцінка ще не була підготовлена на дату фінансової звітності, тоді за основу слід брати найпізнішу оцінку із зазначенням дати цієї оцінки.

Зміст фінансової звітності.

28 Для програм пенсійного забезпечення з визначеною виплатою інформація надається в одному з таких форматів (вони відображають різну практику розкриття та надання актуарної інформації):

а) до складу фінансової звітності входить звіт, у якому відображено чисті активи, наявні для виплат, актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій та кінцевий надлишок (або нестача). До складу фінансової звітності щодо програми пенсійного забезпечення також входять звіти про зміни в чистих активах, наявних для пенсійного забезпечення, та зміни в актуарній теперішній вартості обіцяних пенсій. Фінансову звітність може також супроводжувати окремий звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій;

б) до складу фінансової звітності входить звіт, що відображає чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат. Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій розкривається в примітках до звітності. Фінансову звітність може також супроводжувати звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій;

в) до складу фінансової звітності входить звіт про чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат, із актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій у вигляді окремого звіту актуарія.

Для кожного формату до звітності може додаватися звіт довірених осіб про характер управління або звіт директорів та звіт про інвестиційну діяльність.

29 Прихильники надання інформації у форматах, наведених у параграфах 28 а) та б), вважають, що визначення розмірів обіцяних пенсій та інша інформація, що надається згідно з цими підходами, допомагає користувачам оцінити поточний статус програми пенсійного забезпечення та ймовірність того, що зобов'язання за програмою пенсійного забезпечення виконуються. Вони також вважають, що повними повинні бути власне фінансові звіти і вони не повинні спиратися на супровідні звіти. Однак дехто вважає, що інформація,

подана у форматі, описаному в параграфі 28 а), може справляти враження, що існує зобов'язання, тоді як актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій, на їхню думку, не має всіх характеристик зобов'язання.

30 Прихильники надання інформації у форматі, описаному у параграфі 28 в), вважають, що актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій не треба вводити до звіту, що відображає чисті активи, наявні для пенсій, за форматом, указаним у параграфі 28 а), або навіть розкривати у примітці, як зазначає параграф 28 б), оскільки вона буде безпосередньо порівнюватися з активами програми пенсійного забезпечення, а таке порівняння може бути неправильним. Вони доводять, що актуарії не обов'язково порівнюють актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій з ринковою вартістю інвестицій, а натомість можуть оцінювати теперішню вартість грошових потоків, які очікуються від інвестицій. Отже, прихильники подання інформації в цьому форматі вважають, що таке порівняння не може відображати загальну оцінку програми актуарієм і може бути неправильно зрозумілим. Дехто вважає також, що, незважаючи на визначення розмірів обіцяних пенсій, інформацію про них треба подавати тільки в окремому звіті актуарія, який також може надавати і належне пояснення.

31 Цей Стандарт приймає точку зору прихильників дозволеного розкриття інформації щодо обіцяних пенсій у вигляді окремого звіту актуарія. Цей Стандарт відхиляє аргументи проти кількісного визначення розміру актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій. Відповідно, формати, описані в параграфах 28 а) і 28 б), вважаються прийнятними згідно з положеннями цього Стандарту, як і формат надання інформації, описаний у параграфі 28 в), настільки, наскільки фінансова звітність містить посилання на звіт актуарія і супроводжуються цим звітом, а він, своєю чергою, включає актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій.

Усі програми пенсійного забезпечення

Оцінка активів програми.

32 Інвестиції програми пенсійного забезпечення відображаються за справедливою вартістю. Щодо ринкових цінних паперів, то їх справедливою вартістю є ринкова вартість. Якщо утримуються інвестиції програми, щодо яких оцінити справедливу вартість неможливо, слід розкривати причини, з яких не використовується справедлива вартість.

33 Щодо ринкових цінних паперів, справедливою вартістю, як правило, є ринкова вартість, оскільки вона вважається найкориснішою оцінкою цінних паперів на дату звіту та ефективності інвестиційної діяльності за визначений період. Ті цінні папери, які мають фіксовану вартість погашення та були придбані для виконання зобов'язань згідно з програмою пенсійного забезпечення або певних її частин, можуть відображатися за сумами, що базуються на їх остаточній вартості погашення, припускаючи існування постійної норми прибутку до строку погашення. Якщо інвестиції програми пенсійного забезпечення, такі як сукупне право на власність підприємства, відображаються так, що оцінити справедливу вартість неможливо, слід зробити розкриття причин того, чому не використовується справедлива вартість. Якщо

інвестиції програми пенсійного забезпечення відображаються не за справедливою або ринковою вартістю, а на основі інших сум, то, як правило, наводять розкриття і справедливої вартості. Облік активів, які використовуються для діяльності фонду, ведеться згідно з відповідними Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Розкриття інформації.

34 Фінансова звітність щодо програм пенсійного забезпечення з визначеним внеском чи з визначеною виплатою повинна містити також таку інформацію:

- а) звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;
- б) стислий виклад суттєвих аспектів облікових політик;
- в) опис програми пенсійного забезпечення та вплив будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду.

35 Фінансова звітність, яку надає програма пенсійного забезпечення, (у разі доречності) включають:

- а) звіт про чисті активи, наявні для виплат, із розкриттям:
 - i) відповідним чином класифікованих активів на кінець періоду;
 - ii) бази, використаної для оцінки активів;
 - iii) детальної інформації щодо інвестиції, яка перевищує 5% чистих активів, наявних для виплат, або 5% цінних паперів будь-якого класу чи типу;
 - iv) детальної інформації про будь-яку інвестицію в працівника;
 - v) зобов'язань, інших ніж актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій;
- б) звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат, у якому вказують:
 - i) внески працедавців;
 - ii) внески працівників;
 - iii) доходи від інвестицій, такі як відсотки та дивіденди;
 - iv) інші доходи;
 - v) сплачені виплати або виплати, що підлягають сплаті (які аналізуються, наприклад, як виплати пенсії у випадку смерті та втрати працездатності, а також одноразові виплати);
 - vi) адміністративні витрати;
 - vii) інші витрати;
 - viii) податки на прибуток;
 - ix) прибутки та збитки від продажу інвестицій та зміни у вартості інвестицій;
 - x) переведення коштів до інших програм пенсійного забезпечення та з них;
- в) опис політики фінансування програми;
- г) для програм з визначеною виплатою – актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій (серед яких можна розрізнити гарантовані та негарантовані виплати), котра базується на виплатах, обіцяних згідно з умовами програми, на обсязі наданих послуг на дату з використанням поточних або прогнозованих рівнів заробітної плати; ця інформація може бути включена до супровідного звіту актуарія і повинна розглядатися у зв'язку з відповідною фінансовою звітністю;

г) для програм з визначеною виплатою – опис суттєвих актуарних припущень та методу, використаного для обчислення актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

36 Звіт щодо програми пенсійного забезпечення містить опис програми у вигляді складової частини фінансової звітності або у вигляді окремого звіту. До нього можуть включатися:

- а) назви працедавців і груп працівників, охоплених програмою пенсійного забезпечення;
- б) кількість учасників, які отримують виплати, та кількість інших учасників, класифікованих відповідним чином;
- в) тип програми – з визначеним внеском або визначеною виплатою;
- г) примітка щодо того, чи учасники програми роблять до неї внески;
- г) опис розміру пенсій, обіцяних учасникам;
- д) опис будь-яких умов припинення програми;
- е) зміни в пунктах від а) до д) протягом звітного періоду.

Як правило, робляться посилання на інші документи, які користувачам нескладно отримати і в яких наводиться опис програми пенсійного забезпечення і включається лише інформація про подальші зміни.

4.4. Витрати на позики (МСБО 23)

МСБО 23 «Витрати на позики»

Основний принцип. Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт в обліку витрат на позики.

Цей Стандарт не стосується фактичної або розрахункової вартості власного капіталу, зокрема привілейованого капіталу, не класифікованого як зобов'язання.

Від суб'єкта господарювання не вимагається застосувати цей стандарт до витрат на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва:

- а) кваліфікованого активу, що оцінюється за справедливою вартістю, наприклад, біологічного активу; або
- б) запасів, які виробляються або іншим чином виготовляються постійно або серійно у великій кількості.

Витрати на позики – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Кваліфікований актив – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Витрати на позики можуть включати:

- а) витрати на сплату відсотків, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка";
- г) фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою і визнані згідно з МСБО 17 "Оренда";

г) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на сплату відсотків.

7 Залежно від обставин, перелічені далі активи можуть бути кваліфікованими активами:

- а) запаси;
- б) виробничі суб'єкти господарювання;
- в) електростанції;
- г) нематеріальні активи;
- г) інвестиції у нерухомість.

Фінансові активи та запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікованими активами. Активи, готові для використання за призначенням або для реалізації, коли вони придбані, не є кваліфікованими активами.

Визнання. Суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання визнає інші витрати на позики як витрати в тому періоді, у якому вони були понесені.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляційної економіки", то він визнає як витрати ту частину витрат на позики, яка є компенсацією інфляції протягом того ж періоду згідно з параграфом 21 цього стандарту.

Витрати на позики, які підлягають капіталізації. Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не робилися витрати на кваліфікований актив. Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати.

Якщо кошти позичаються спеціально з метою отримання кваліфікованого активу, то суб'єкт господарювання визначає суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації щодо цього активу, як фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

У результаті фінансових заходів, спрямованих на отримання кваліфікованого активу, суб'єкт господарювання може отримати позичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до використання цих коштів повністю або частково на отримання кваліфікованого активу. За таких обставин кошти (в очікуванні їх використання) часто тимчасово інвестуються на отримання кваліфікованого активу. Визначаючи

суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний прибуток, отриманий від таких коштів, вираховують із суми витрат на позики.

Якщо кошти позичені взагалі й використовуються з метою отримання кваліфікованого активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування норми капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики стосовно всіх непогашених позик суб'єкта господарювання протягом цього періоду, а не лише позик, які були здійснені конкретно з метою отримання кваліфікованого активу. Сума витрат на позики, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.

За деяких обставин доречно включати всі позики материнського підприємства та його дочірніх підприємств у розрахунок середньозваженої величини витрат на позики; за інших обставин доречно кожному дочірньому підприємству використовувати середньозважену величину витрат на позики, яка відноситься до його власних позик.

Перевищення балансової вартості кваліфікованого активу над сумою очікуваного відшкодування. Якщо балансова вартість або очікувана остаточна вартість кваліфікованого активу перевищує суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, тоді балансова вартість списується повністю або частково згідно з вимогами інших Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. За певних обставин сума повного або часткового списання сторнується згідно з іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Початок капіталізації. Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати на позики як частину собівартості кваліфікованого активу у дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:

- а) він поніс витрати, пов'язані з активом;
- б) він поніс витрати на позики;
- в) він веде діяльність, необхідну для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу.

Витрати на кваліфікований актив включають лише ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток. Витрати зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та грантів, отриманих у зв'язку з активом (див. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”). Середня балансова вартість активу протягом періоду (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики), як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.

Підготовка активу до його використання за призначенням або до продажу передбачає більше, ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до фізичного створення активу

(наприклад, діяльність щодо отримання дозволу перед початком фізичного будівництва). Проте така діяльність не включає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати на позики, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати на позики, понесені в той час, коли придбана під будівництво ділянка утримується без проведення робіт на її освоєння, не можуть бути капіталізовані.

Призупинення капіталізації. Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу.

Суб'єкт господарювання може понести витрати на позики, понесені протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до його передбаченого використання або продажу. Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат на позики протягом періоду, коли він веде значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат на позики у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до його передбаченого використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

Припинення капіталізації. Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена.

Актив, як правило, вважається готовим до його передбаченого використання або реалізації, якщо будівництво активу завершене, хоч адміністративна підготовка ще ведеться. Якщо треба завершити незначні деталі, скажімо, змінити інтер'єр згідно з вимогами покупця або користувача, діяльність щодо активу вважається завершеною.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, коли ще ведеться будівництво інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат на позики, якщо він завершив, головним чином, усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до її запланованого використання або реалізації.

Суб'єкти господарювання з кількома спорудами, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікованого активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікованого активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий суб'єкт господарювання, наприклад сталеливарний завод, виробничий цикл якого

складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці.

Розкриття інформації. Суб'єкт господарювання розкриває:

- а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;
- б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації.

Положення перехідного періоду. Якщо прийняття цього Стандарту спричиняє зміни в обліковій політиці, суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до витрат на позики, пов'язаних з кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації збігається з датою набрання чинності цим стандартом або є пізнішою за неї.

Проте суб'єкт господарювання може призначити будь-яку дату до дати набрання чинності цим стандартом і застосовувати цей стандарт до витрат на позики, пов'язаних з усіма кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації збігається з цією датою або є пізнішою за неї.

4.5. Прибуток на акцію (МСБО 33)

МСБО 33 «Прибуток на акцію»

Мета. Метою цього Стандарту є опис принципів для визначення та подання прибутку на акцію, щоб покращити зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у тому самому звітному періоді, а також того самого суб'єкта господарювання у різних звітних періодах. Навіть якщо дані про прибуток на акцію обмежені через різні облікові політики, які можуть застосовуватись для визначення "прибутку", послідовне визначення знаменника підвищує корисність фінансової звітності. Цей Стандарт зосереджується на знаменнику для обчислення прибутку на акцію.

Сфера застосування. Цей Стандарт слід застосовувати до

- (а) окремої або індивідуальної фінансової звітності суб'єкта господарювання:
 - (i) звичайні або потенційні звичайні акції якого продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - (ii) який подає (або перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку; та
- (б) консолідованої фінансової звітності групи, якщо:
 - (i) звичайні або потенційні звичайні акції її материнського підприємства продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - (ii) її материнське підприємство подає (або знаходиться у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку.

3 Суб'єкт господарювання, який розкриває інформацію про прибуток на акцію, повинен обчислювати такий прибуток і розкривати інформацію про нього відповідно до вимог цього Стандарту.

4 Якщо суб'єкт господарювання подає і консолідовану, й окрему фінансову звітність, складену за МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСБО 27 "Окрема фінансова звітність", відповідно, то розкриття інформації, що вимагається цим стандартом, слід подавати тільки на основі консолідованої інформації. Суб'єктам господарювання, які

вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своєї окремої фінансової звітності, слід подавати таку інформацію про прибуток на акцію лише у своєму звіті про сукупні доходи. Суб'єкт господарювання не повинен подавати таку інформацію про прибуток на акцію у консолідованій фінансовій звітності.

4А Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в параграфі 10А МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (зміненого у 2011 р.), він подає інформацію про прибуток на акцію лише в цьому окремому звіті.

Антирозбавлення – це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що опціони або варанти виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Угода про випуск акцій, що залежить від певних умов, – це угода про випуск акцій, який здійснюється при виконанні певних умов.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

Розбавлення – це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти – це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

Звичайна акція – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Потенційна звичайна акція – це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

Опціони "пут" на звичайні акції – це контракти, які надають утримувачеві право продати звичайні акції за визначеною ціною протягом певного періоду.

6 Звичайні акції дають право на участь у прибутку за період лише після інших типів акцій, наприклад привілейованих. Суб'єкт господарювання може мати більше одного класу звичайних акцій. Звичайні акції одного класу дають однакові права на отримання дивідендів.

7 Приклади потенційних звичайних акцій:

а) фінансові зобов'язання або інструменти власного капіталу, включаючи привілейовані акції, які конвертуються у звичайні акції;

б) опціони та варанти;

в) акції, які були б випущені після виконання певних умов, передбачених контрактними угодами, такими як придбання підприємства або інших активів.

8 Терміни, визначені в МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання", використовуються у цьому Стандарті в такому самому значенні, яке наведено в параграфі 11 МСБО 32, якщо не зазначено інше. МСБО 32 містить визначення фінансового інструмента, фінансового активу, фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу та надає керівництво із застосування цих

визначень. В МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" визначено справедливу вартість та викладено вимоги щодо застосування цього визначення.

Оцінка

Базисний прибуток на акцію.

9 Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

10 Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник).

11 Мета інформації про базисний прибуток на акцію полягає у забезпеченні оцінки часток власності, що припадають на кожен звичайну акцію материнського підприємства, в результатах діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

Прибуток. 12 Для обчислення базисного прибутку на акцію суми, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і стосуються:

а) прибутку чи збитку від діяльності, що триває, які відносяться до материнського підприємства; та

б) прибутку чи збитку, які відносяться до материнського підприємства, будуть сумами, зазначеними в а) і б), скоригованими на суму дивідендів за привілейованими акціями після оподаткування, на різницю, що виникає при погашенні привілейованих акцій, та на інший подібний результат за привілейованими акціями, класифікованими як власний капітал.

13 Усі статті доходу і витрат, що відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і які визнаються протягом періоду (в тому числі витрати на сплату податку і дивіденди на привілейовані акції, класифіковані як зобов'язання), включаються до визначення прибутку або збитку за період, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (див. МСБО 1).

14 Сумою дивідендів на привілейовані акції після оподаткування, яка вираховується з прибутку або збитку, є:

а) сума будь-яких дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за певний період, після оподаткування; та

б) сума необхідних дивідендів на кумулятивні привілейовані акції за певний період після оподаткування, незалежно від того, чи було оголошено дивіденди. Сума дивідендів на привілейовані акції певного періоду не включає суму будь-яких дивідендів на кумулятивні привілейовані акції, що була сплачена або оголошена протягом поточного періоду за попередні періоди.

15 Привілейовані акції, які передбачають низькі початкові дивіденди для відшкодування суб'єктові господарювання продажу привілейованих акцій зі знижкою або ж дивіденди, розмір яких вищий від ринкового і які

сплачуватимуться пізніше для відшкодування інвесторам придбання привілейованих акцій з надбавкою, інколи називають привілейованими акціями зі зростаючою ставкою. Будь-яка знижка або надбавка при первісному випуску за привілейованими акціями зі зростаючою ставкою амортизується за рахунок нерозподіленого прибутку з використанням методу ефективного відсотка і відображається як дивіденд на привілейовані акції для обчислення прибутку на акцію.

16 Викуп привілейованих акцій може здійснюватися на основі конкурсу, взяти участь в якому суб'єкт господарювання пропонує власникам акцій. Сума, на яку справедлива вартість відшкодування, сплаченого утримувачам привілейованих акцій, перевищує балансову вартість цих привілейованих акцій, є доходом для власників привілейованих акцій і відноситься на нерозподілений прибуток для суб'єкта господарювання. При обчисленні прибутку або збитку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, ця сума вираховується.

17 Дострокова конвертація привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, може здійснюватися суб'єктом господарювання через сприятливі зміни у первісно визначених умовах конвертації або через виплату додаткового відшкодування. Перевищення справедливої вартості звичайних акцій або іншого відшкодування, виплаченого додатково до справедливої вартості звичайних акцій, які можуть бути випущені згідно з первісними умовами конвертації, є прибутком власників привілейованих акцій, який вираховується при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.

18 Будь-яке перевищення балансової вартості привілейованих акцій над справедливою вартістю відшкодування, виплаченого для їх погашення, слід додавати при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.

Акції.

19 Для обчислення базисного прибутку на акцію кількість звичайних акцій – це середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду.

20 Використання середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, відображає той факт, що сума акціонерного капіталу могла змінитися протягом певного такого внаслідок більшої або меншої кількості акцій в обігу на будь-який час. Середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, – це кількість звичайних акцій в обігу на початок періоду, скоригована на кількість викуплених або випущених звичайних акцій протягом певного періоду, помножена на часовий зважений коефіцієнт. Часовий зважений коефіцієнт – це кількість днів, протягом яких акції перебувають в обігу, у вигляді відношення до загальної кількості днів у певному періоді; обґрунтоване наближення середньозваженої кількості є прийнятним за багатьох обставин.

21 Як правило, акції включаються до середньозваженої кількості акцій, починаючи з дати, коли їх відшкодування стає дебіторською заборгованістю (яка, як правило, є датою їх випуску), наприклад:

а) звичайні акції, які випущено в обмін на грошові кошти, включаються, коли грошові кошти стають дебіторською заборгованістю;

б) звичайні акції, які випущено як добровільне реінвестування дивідендів на звичайні або привілейовані акції, включаються на дату повторного інвестування дивідендів;

в) звичайні акції, які випущено внаслідок конвертації боргового інструмента у звичайні акції, включаються з дати припинення нарахування відсотків;

г) звичайні акції, які випущено замість відсотків або номіналу інших фінансових інструментів, включаються з дати припинення нарахування відсотків;

г) звичайні акції, які випущено в обмін на погашення зобов'язання суб'єкта господарювання, включаються з дати погашення;

д) звичайні акції, які випущено як відшкодування за придбання активу, крім грошових коштів, включаються станом на дату визнання цього придбання;

е) звичайні акції, які випущено за надання послуг суб'єктові господарювання, включаються на момент надання послуг.

Час включення звичайних акцій визначається конкретними умовами, передбаченими випуском цих акцій. Слід приділяти належну увагу сутності будь-якої угоди, яка стосується випуску.

22 Звичайні акції, випущені як частина відшкодування за придбання при об'єднанні бізнесу, включаються до середньозваженої кількості акцій станом на дату придбання, оскільки покупець включає до свого звіту про сукупні доходи об'єкта придбання станом на дату придбання.

23 Звичайні акції, які будуть випущені після конвертації інструмента, що підлягає обов'язковій конвертації, включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати укладення контракту.

24 Акції, випуск яких залежить від певних умов, вважаються такими, що перебувають в обігу, та включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати, коли всі необхідні умови виконано (тобто відповідні події відбулися). Акції, які підлягають випуску тільки через певний відрізок часу, не розглядаються як акції, що випускаються залежно від настання певних подій, оскільки така подія, як плин часу, не вважається непередбаченою. Звичайні акції, що перебувають в обігу і є такими, що можуть бути повернені у разі настання певних подій (тобто підлягають відкликанню), не розглядаються як акції, що перебувають в обігу, і не включаються до обчислення базисного прибутку на акцію до тієї дати, з якої вони вже не підлягають відкликанню.

26 Середньозважену кількість звичайних акцій, що перебувають в обігу протягом певного періоду та всіх відображених періодів, слід коригувати відповідно до подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах, окрім конвертації потенційних звичайних акцій.

27 Звичайні акції можуть випускатися або певна кількість акцій в обігу може зменшуватися без відповідної зміни в ресурсах. Прикладами є:

- а) капіталізація чи бонусна емісія (інколи її називають дивідендом, що сплачується звичайними акціями);
- б) бонусний елемент у будь-якому іншому випуску, наприклад бонусний елемент у випуску прав на акції для існуючих акціонерів;
- в) дроблення акцій; та
- г) зворотне дроблення акцій (консолідація акцій).

Розбавлений прибуток на акцію.

30 Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

31 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

32 Мета обчислення розбавленого прибутку на акцію узгоджується з метою обчислення базисного прибутку на акцію і полягає в оцінці частки кожної звичайної акції в результатах діяльності суб'єкта господарювання з одночасним впливом на всі розбавляючі потенційні звичайні акції в обігу протягом періоду. В результаті:

а) прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, збільшується на суму дивідендів після оподаткування та відсотків, визнаних у періоді щодо розбавляючих потенційних звичайних акцій, та коригується на суму будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій; та

б) середньозважена кількість звичайних акцій в обігу збільшується на середньозважену кількість додаткових звичайних акцій, які перебували б в обігу, якби відбулась конвертація всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

33 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислені відповідно до параграфу 12, на вплив після оподаткування:

а) будь-яких дивідендів чи інших статей, пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями, що були вираховані при визначенні прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислених відповідно до параграфу 12;

б) будь-яких визнаних у певному періоді відсотків на розбавляючі потенційні звичайні акції; та

в) будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій.

Акції.

36 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, обчисленою відповідно до параграфів 19 та 26, плюс середньозважена кількість звичайних акцій, які були б випущені після конвертації всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. Слід вважати, що розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій.

Розбавляючі потенційні звичайні акції.

41 Потенційні звичайні акції слід вважати розбавляючими тоді і лише тоді, коли їхня конвертація у звичайні акції зменшить прибуток на акцію або збільшить збиток на акцію від діяльності, що триває.

42 Суб'єкт господарювання застосовує прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, як "контрольне число", яке використовується для визначення, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, чи антирозбавляючими. Прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, коригується відповідно до параграфа 12 і не включає статті, пов'язані з припиненням діяльності.

43 Потенційні звичайні акції є антирозбавляючими, якщо їхня конвертація у звичайні акції збільшить прибуток на акцію або зменшить збиток на акцію від діяльності, що триває. Вплив конвертації, виконання або іншого випуску потенційних звичайних акцій, які могли б мати антирозбавляючий вплив на прибуток на акцію при обчисленні розбавленого прибутку на акцію, до уваги не береться.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти.

45 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен припустити виконання розбавляючих опціонів та варантів цього суб'єкта господарювання. Припущену суму надходжень від цих інструментів слід розглядати як таку, що була отримана від випуску звичайних акцій за середньою ринковою вартістю звичайних акцій у цьому періоді. Різницю між кількістю випущених звичайних акцій та кількістю звичайних акцій, які були б випущені за середньою ринковою вартістю протягом періоду, слід розглядати як випуск звичайних акцій без відшкодування.

Контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами.

58 Якщо суб'єкт господарювання випустив контракт, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором цього суб'єкта господарювання, останній повинен виходити з припущення, що оплата за цим контрактом здійснюватиметься звичайними акціями, а потенційні звичайні акції, які з'являться в результаті такого розрахунку, будуть включені (в разі розбавляючого впливу) до розбавленого прибутку на акцію.

59 Якщо такий контракт відображається в обліку як актив чи зобов'язання або містить елемент власного капіталу та елемент зобов'язання, то суб'єкт господарювання повинен коригувати чисельник відповідно до будь-яких змін у прибутку чи збитку, які б виникли протягом періоду, якби цей контракт був повністю класифікований як інструмент власного капіталу. Це коригування є подібним до коригувань, що їх вимагають положення параграфа 33.

60 Для контрактів, оплата за якими може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором утримувача опціону, при обчисленні розбавленого прибутку на акцію слід застосовувати більш розбавляючий вплив з цих двох видів оплати – грошовими коштами або акціями.

61 Прикладом контракту, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами, є борговий інструмент, який на момент погашення забезпечує суб'єктові господарювання необмежене право погасити основну суму боргу грошовими коштами або ж його власними звичайними акціями. Іншим прикладом може бути продаж опціону “пут”, який надає його утримувачу право вибору форми розрахунку між звичайними акціями і грошовими коштами.

Придбані опціони.

62 Такі контракти, як придбані опціони “пут” і придбані опціони “кол” (тобто утримувані суб'єктом господарювання опціони на свої власні звичайні акції), не включаються до обчислення розбавленого прибутку на акції, оскільки їх включення призведе до антирозбавляючого впливу. Опціон “пут” підлягатиме виконанню, тільки якщо ціна виконання буде вищою від ринкової вартості, а опціон “кол” може бути здійсненим, якщо ціна його виконання нижча від ринкової вартості.

Продані опціони “пут”.

63 Контракти, які вимагають від суб'єкта господарювання здійснювати зворотний викуп власних акцій (такі, як продані опціони “пут” та форвардні контракти на придбання), відображаються в обчисленні розбавленого прибутку на акцію, якщо їх вплив є розбавляючим. Якщо ці контракти протягом періоду мають грошове наповнення (тобто ціна виконання або оплати вища від середньої ринкової вартості за цей період), то потенційний розбавляючий вплив на прибуток на акцію слід обчислювати:

а) за припущення, що на початку періоду буде випущена така кількість звичайних акцій (за ціною, яка є середньою ринковою ціною протягом цього періоду), яка є достатньою для забезпечення надходжень, необхідних для виконання умов цього контракту;

б) за припущення, що надходження, отримані від випуску акцій, спрямовуватимуться на виконання умов цього контракту (тобто на зворотний викуп звичайних акцій); та

в) додаткова кількість звичайних акцій (різниця між кількістю звичайних акцій, випущених за припущенням, і кількістю звичайних акцій, отриманих у результаті виконання умов цього контракту) включатиметься до обчислення розбавленого прибутку на акцію.

РЕТРОСПЕКТИВНЕ КОРИГУВАННЯ

64 Якщо кількість звичайних чи потенційних акцій в обігу збільшується внаслідок капіталізації, бонусної емісії чи дроблення акцій або ж зменшується в результаті зворотного дроблення акцій, то обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію для всіх відображених періодів підлягає ретроспективному коригуванню. Якщо ці зміни відбуваються після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, обчислення прибутку на акцію для цих і для будь-яких поданих фінансової звітності за попередні періоди має базуватися на новій кількості акцій. Слід розкривати той факт, що це обчислення прибутку на акцію відображає зміну в кількості акцій. Крім того, базисний і розбавлений прибуток на акцію для всіх відображених періодів підлягає коригуванню для врахування впливу помилок та коригувань, які є результатом змін в облікових політиках, відображених в обліку ретроспективно.

65 Суб'єкт господарювання не перераховує розбавлений прибуток на акцію за будь-який попередній відображений у звіті період на зміни в припущеннях, застосованих при обчисленні прибутку на акцію або для конвертації потенційних звичайних акцій у звичайні акції.

Подання.

66 Суб'єктові господарювання слід подавати у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та за прибутком чи збитком, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, за період для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку за певний період. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акцію з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.

67 Прибуток на акцію слід подавати за кожний період, за який подається звіт про сукупні доходи. Якщо розбавлений прибуток на акцію подається у звіті щонайменше за один період, його слід подавати за всі відображені у звіті періоди, навіть якщо він дорівнює базисному прибутку на акцію. Якщо базисний і розбавлений прибуток на акцію однакові, їхнє подвійне відображення можна навести в одному рядку звіту про сукупні доходи.

67А Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в параграфі 10А МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), йому слід подавати базисний і розбавлений прибуток на акцію в такому окремому звіті згідно з вимогами параграфів 66 та 67.

68 Суб'єктові господарювання, який відображає у звіті припинення діяльності, слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, в звіті про сукупні доходи або в примітках до фінансової звітності.

68А Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в параграфі 10А МСБО 1 (зміненому у 2011р.), йому слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію

внаслідок припинення діяльності, згідно з вимогами параграфа 68, в окремому звіті або в примітках до фінансової звітності.

69 Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є від'ємними (тобто є збиток на акцію).

Розкриття інформації.

70 Суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства, за певний період. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

б) середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що

впливає на прибуток на акцію;

в) інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);

г) опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку згідно з параграфом 64, які відбуваються після звітного періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до кінця звітного періоду.

71 Приклади операцій, зазначених у параграфі 70 г), включають:

а) випуск акцій за грошові кошти;

б) випуск акцій, надходження від яких спрямовуються на погашення боргу або привілейованих акцій, які перебувають в обігу на кінець звітного періоду;

в) викуп звичайних акцій, які перебувають в обігу;

г) конвертацію у звичайні акції або виконання потенційних звичайних акцій в обігу на кінець звітного періоду;

г) випуск опціонів, варантів або інструментів, що можуть бути конвертовані; та

д) виконання умов, результатом яких буде випуск акцій, який залежить від наявності певних подій.

Суми прибутку на акцію за цими операціями, які відбуваються після звітного періоду, не підлягають коригуванню, оскільки ці операції не впливають на суму капіталу, яка використовується для визначення прибутку чи збитку за період.

73 Якщо суб'єкт господарювання розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включений до звітності компонент звіту про сукупні доходи, що відрізняється від компонента, що його вимагає цей Стандарт, такі суми слід обчислювати,

застосовуючи середньозважену кількість звичайних акцій, визначену відповідно до цього Стандарту. Суми базисного та розбавленого прибутку на акцію, пов'язані з цим компонентом, слід розкривати з однаковим рівнем деталізації і подавати у примітках до фінансової звітності. Суб'єкт господарювання повинен зазначати основу, на якій він визначає чисельник (чисельники), і вказувати, що суми прибутку на акцію наведені до або після оподаткування. Якщо застосовується компонент звіту про сукупні доходи, який не включено до звіту про сукупні доходи окремою статтею, то слід подати узгодження застосованого компонента та статті, що наведена у звіті про сукупні доходи.

73А Параграф 73 застосовується також до суб'єкта господарювання, який розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включену до звітності статтю прибутку або збитку, що відрізняється від статті, якої вимагає цей Стандарт.

4.6. Звіт про зміни у власному капіталі (МСБО 1)

Власники – це ті, хто утримують інструменти, класифіковані як власний капітал.

Інформація, яку слід подавати у звіті про зміни у власному капіталі.

106. Суб'єкт господарювання повинен подавати звіт про зміни у власному капіталі, як вимагає параграф 10. Звіт про зміни у власному капіталі включає таку інформацію:

а) загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток;

б) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8;

г) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

i) прибутку чи збитку;

ii) іншого сукупного прибутку;

iii) операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Звіт про власний капітал
за 2016 рік

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

| Стаття | Код рядка | Зареєстрований капітал | Капітал у дооцінках | Додатковий капітал | Резервний капітал | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | Неоплачений капітал | Вилучений капітал | Всього |
|---------------------------------------------------|-------------|------------------------|---------------------|--------------------|-------------------|---------------------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Залишок на початок року | 4000 | 190 150 481 | 231 253 118 | 6 692 553 | 1 424 224 | (82 416 629) | - | - | 347 103 747 |
| Коригування: | | | | | | | | | |
| Зміна облікової політики | 4005 | | | | | | | | |
| Виправлення помилок | 4010 | | | | | | | | |
| Інші зміни (Примітка 3) | 4090 | | 85 905 732 | (628 627) | | (3 345 076) | | | 81 932 029 |
| Скоригований залишок на початок року | 4095 | 190 150 481 | 317 158 850 | 6 063 926 | 1 424 224 | (85 761 705) | | | 429 035 776 |
| Чистий прибуток (збиток) за звітний період | 4100 | | | | | 26 528 989 | | | 26 528 989 |
| Інший сукупний дохід за звітний період | 4110 | | 5 517 306 | (3 373 573) | | 4 415 524 | | | 6 559 257 |
| Розподіл прибутку: | | | | | | | | | (1 021 364) |
| Виплати власникам (дивіденди) (Примітка 12) | 4200 | | | | | (1 021 364) | | | |

| Стаття | Код рядка | Зареєстрований капітал | Капітал у дооцінках | Додатковий капітал | Резервний капітал | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | Неоплачений капітал | Вилучений капітал | Всього |
|----------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------------------|---------------------|--------------------|-------------------|---------------------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу | 4205 | | | | | | | | |
| Відрахування до резервного капіталу | 4210 | | | | | | | | |
| Сума чистого прибутку, належна до Державного бюджету України (Примітки 12 та 14) | 4215 | | | | | (13 264 495) | | | (13 264 495) |
| Внески учасників: Внески до капіталу | 4240 | | | | | | | | |
| Погашення заборгованості з капіталу | 4245 | | | | | | | | |
| Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток) | 4260 | | | | | | | | |
| Перепродаж викуплених акцій (часток) | 4265 | | | | | | | | |
| Анулювання викуплених акцій (часток) | 4270 | | | | | | | | |
| Вилучення частки в капіталі | 4275 | | | | | | | | |
| Інші зміни в капіталі | 4290 | | (6) | (116) | | 6 | | | (116) |
| Разом змін у капіталі | 4295 | | 5 517 300 | (3 373 689) | | 16 658 660 | | | 18 802 271 |
| Залишок на кінець року | 4300 | 190 150 481 | 322 676 150 | 2 690 237 | 1 424 224 | (69 103 045) | | | 447 838 047 |

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ ЗА РІК, ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ

| У мільйонах українських гривень | Акціонерний капітал | Резерв переоцінки | Незареєстрований акціонерний капітал | Накопичені курсові різниці | Накопичений дефіцит | Всього | Неконтрольована частка у капіталі | Всього власного капіталу |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------------------------|----------------------------|---------------------|----------|-----------------------------------|--------------------------|
| Залишок станом на 31 грудня 2014 року скориговано, Примітка 3) | 59 997 | 336 527 | 104 610 | 1 405 | (153 241) | 349 298 | 20 | 349 318 |
| Збиток за рік | - | - | - | - | (32 792) | (32 792) | (2 270) | (35 062) |
| Інші сукупні доходи/(збитки) за рік | - | 94 682 | - | 681 | (272) | 95 091 | 1 042 | 96 133 |
| Всього сукупних доходів/(збитків) за рік | - | 94 682 | - | 681 | (33 064) | 62 299 | (1 228) | 61 071 |
| Придбання дочірнього підприємства (Примітка 23) | - | - | - | - | - | - | 7 127 | 7 127 |
| Реалізований резерв переоцінки | - | (706) | - | - | 706 | - | - | - |
| Отримані облігації внутрішньої державної позики (Примітка 13) | - | - | 29 700 | - | - | 29 700 | - | 29 700 |
| Реєстрація акцій (Примітка 13) | 104 610 | - | (104 610) | - | - | - | - | - |

| | | | | | | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|--------|-------|-----------|----------|---------|----------|
| Частка прибутку до сплати у державний бюджет та оголошені дивіденди (Примітка 13) | - | - | - | - | (2 822) | (2 822) | (632) | (3 454) |
| Залишок станом на 31 грудня 2015 року скориговано, Примітка 3) | 164 607 | 430 503 | 29 700 | 2 086 | (188 421) | 438 475 | 5 287 | 443 762 |
| Прибуток/(збиток) за рік | - | - | - | - | 26 652 | 26 652 | (4 120) | 22 532 |
| Інші сукупні доходи/збитки за рік | - | 7 176 | - | 1 078 | (88) | 8 166 | (103) | 8 063 |
| Всього сукупних доходів/(збитків) за рік | - | 7 176 | - | 1 078 | 26 564 | 34 818 | (4 223) | 30 595 |
| Реалізований резерв переоцінки | - | (169) | - | - | 169 | - | - | - |
| Зміна інвестицій в спільні операції | - | - | - | - | 100 | 100 | 100 | 200 |
| Забезпечення на виплату дивідендів в державний бюджет (Примітка 13 та 15) | - | - | - | - | (13 264) | (13 264) | - | (13 264) |
| Частка прибутку до сплати у державний бюджет та оголошені дивіденди (Примітка 13) | - | - | - | - | (1 021) | (1 021) | - | (1 021) |
| Залишок станом на 31 грудня 2016 року | 164 607 | 437 510 | 29 700 | 3 164 | (175 873) | 459 108 | 1 164 | 460 272 |

Інформація, яку слід подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках.

106А. Для кожного компонента власному капіталу суб'єкт господарювання подає або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках аналіз іншого сукупного прибутку за статтями (див. параграф 106г)іі)).

107. Суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію.

108. У параграфі 106 компоненти власного капіталу включають, наприклад,

кожен клас внесеного капіталу,
накопичений залишок кожного класу іншого сукупного прибутку та нерозподілений прибуток.

109. Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітного періоду відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду. За винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.

110. МСБО 8 вимагає ретроспективних коригувань для відображення змін в обліковій політиці (наскільки це можливо), за винятком випадків, коли перехідні положення іншого МСФЗ вимагають інше. МСБО 8 вимагає також ретроспективного перерахунку для виправлення помилок, наскільки це можливо. Ретроспективні коригування та ретроспективні перерахунки не є змінами у власному капіталі; це коригування у залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, за винятком випадків, коли МСФЗ вимагає ретроспективного коригування іншого компонента власного капіталу. Параграф 106 б) вимагає розкриття в звіті про зміни у власному капіталі інформації про сукупне коригування кожного компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці та, окремо, виправлення помилок. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період та на початок періоду.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Розподіл прибутку суб'єктів господарювання здійснюється у послідовності:

| | |
|------------------------------------|------------------------------------|
| (a) державі, кредиторам, власникам | (b) кредиторам, державі, власникам |
| (c) власникам, державі, кредиторам | (d) власникам, кредиторам, державі |
2. Загальна сума доходу за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного доходу становить:

| | |
|-------------------------|--------------------|
| (a) прибуток | (b) збиток |
| (c) прибуток або збиток | (d) сукупний дохід |
3. Зміни в капіталі протягом періоду в результаті операцій та інших подій, за виключенням операцій з власниками відповідно до їх повноважень є:

| | |
|--------------------------------|------------------------|
| (a) прибутком | (b) внесками власників |
| (c) загальним сукупним доходом | (d) дооцінкою |
4. Плата за використання грошових коштів чи грошових еквівалентів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання називають:

| | |
|------------------------|---------------------------------------------------|
| (a) <i>interest</i> ; | (b) <i>royalties</i> ; |
| (c) <i>dividends</i> ; | (d) <i>revenue from the rendering of services</i> |
5. Плата за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад, патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм називають:

| | |
|------------------------|---------------------------------------------------|
| (a) <i>interest</i> ; | (b) <i>royalties</i> ; |
| (c) <i>dividends</i> ; | (d) <i>revenue from the rendering of services</i> |
6. Із застосуванням методу ефективної ставки відсотку мають визнаватися:

| | |
|------------------------|---------------------------------------------------|
| (a) <i>interest</i> ; | (b) <i>royalties</i> ; |
| (c) <i>dividends</i> ; | (d) <i>revenue from the rendering of services</i> |
7. На основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідною угоди мають визнаватися:

| | |
|------------------------|---------------------------------------------------|
| (a) <i>interest</i> ; | (b) <i>royalties</i> ; |
| (c) <i>dividends</i> ; | (d) <i>revenue from the rendering of services</i> |
8. Отримані відсотки, роялті та дивіденди визнають як:

| | |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| (a) <i>revenue from the sale of goods</i> | (b) <i>revenue from the rendering of services</i> |
| (c) <i>revenue from the use by other of entity assets</i> | (d) немає правильної відповіді |
9. Відображення у звіті про сукупний дохід витрат на амортизацію, виплати працівникам, матеріали відповідає класифікації витрат:

| | |
|---------------------------------|--------------------------------|
| (a) <i>function of expenses</i> | (b) <i>nature of expenses</i> |
| (c) <i>changes of expenses</i> | (d) немає правильної відповіді |
10. У процесі консолідації звітів про сукупний дохід елімінують:

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| (a) доходи від внутрішньогрупових операцій | (b) доходи і витрати внутрішньогрупових операцій |
| (c) доходи, витрати, прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій | (d) доходи, витрати, прибутки, збитки, дивіденди від внутрішньогрупових операцій |

11. Відображення у звіті про сукупний дохід витрат на адміністративні цілі, збут та собівартості продаж відповідає класифікації витрат:
(a) *function of expenses* (b) *nature of expenses*
(c) *changes of expenses* (d) немає правильної відповіді
12. Різниця між виручкою і собівартістю продаж становить:
(a) *operating profit* (b) *gross profit*
(c) *profit from ordinary activity* (d) *profit before income tax*
13. Різниця між прибутком до оподаткування і витратами на податок становить:
(a) *operating profit* (b) *gross profit*
(c) *profit from ordinary activity* (d) *profit before income tax*
14. Прибутки та збитки від тих видів діяльності, які більше не є поточною діяльністю суб'єкта господарювання в США визнають як:
(a) *other revenue & expenses* (b) *results from discontinued operations*
(c) *results from extraordinary items* (d) *cumulative effect of an accounting changes*
15. Прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці слід визнавати у складі:
(a) *profit or loss* (b) *other comprehensive income*
(c) *net income* (d) немає правильної відповіді
16. У звіті про зміни власного капіталу компонентами власного капіталу є:
(a) *contributed of equity* (b) *other comprehensive income*
(c) *retained earning* (d) усі перелічені компоненти
17. Зміни у власному капіталі, що відбулися від операцій з власниками (внески та вилучення) слід відобразити у:
(a) звіті про зміни у власному капіталі (b) примітках
(c) звіті про зміни у власному капіталі (d) немає правильної відповіді
або у примітках
18. Результати корегування пенсійних зобов'язань суб'єкта господарювання за період у звіті про зміни у власному капіталі слід відобразити як зміну:
(a) *contributed of equity* (b) *other comprehensive income*
(c) *retained earning* (d) немає правильної відповіді
19. Збиток суб'єкта господарювання за рік слід відобразити у звіті про зміни у власному капіталі як зміну
(a) *contributed of equity* (b) *other comprehensive income*
(c) *retained earning* (d) немає правильної відповіді
20. Премію від реалізації власних акцій корпорації слід відобразити у звіті про зміни у власному капіталі як зміну:
(a) *contributed of equity* (b) *other comprehensive income*
(c) *retained earning* (d) немає правильної відповіді

ТЕМА 5. ЗВІТ ПРО ГРОШОВІ ПОТОКИ

- 5.1. Загальні вимоги до Звіту про грошові потоки
- 5.2. Грошові потоки від операційної діяльності
- 5.3. Грошові потоки від інвестиційної діяльності
- 5.4. Грошові потоки від фінансової діяльності

Документи, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку:
МСБО 7 «Звіти про грошові потоки»

1.1. Загальні вимоги до Звіту про грошові потоки

МСБО 7 «Звіти про грошові потоки»

Мета та статус. Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також потреби суб'єкта господарювання щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

Метою цього Стандарту є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Сфера застосування. Суб'єкт господарювання складає звіт про рух грошових коштів згідно з вимогами цього Стандарту та подавати його як складову частину фінансових звітів за кожний період подання фінансової звітності.

Користувачі фінансової звітності суб'єкта господарювання зацікавлені в тому, як суб'єкт господарювання генерує і використовує грошові кошти та їх еквіваленти. Це не залежить від характеру діяльності суб'єкта господарювання і від того, чи можна розглядати грошові кошти як продукцію суб'єкта господарювання, наприклад, у випадку фінансової установи. Грошові кошти потрібні суб'єктам господарювання, як правило, з однакових причин, якою різною не була б їх основна діяльність, від якої одержують дохід. Суб'єктам господарювання потрібні грошові кошти для здійснення операцій, погашення зобов'язань і забезпечення доходу інвесторам. Відповідно, цей Стандарт вимагає від усіх суб'єктів господарювання подання звіту про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів, якщо він використовується разом з іншими фінансовими звітами, надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати зміни в чистих активах суб'єкта господарювання, його фінансовій структурі (у тому числі ліквідність та платоспроможність), а також здатність впливати на суми та строки грошових потоків з метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей. Інформація про грошові потоки є корисною для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти; вона також дає користувачам змогу розробляти моделі для оцінки та порівняння теперішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб'єктів господарювання. Вона також підвищує ступінь зіставності звітності

про результати діяльності різних суб'єктів господарювання, оскільки запобігає впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій.

Минула інформація про грошові потоки часто використовується як показник суми, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків. Вона також корисна під час перевірки точності минулих оцінок грошових потоків, а також взаємозв'язку рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін.

Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Грошові потоки – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.

Грошові кошти та їх еквіваленти

7. Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості. Таким чином, інвестиція визначається, звичайно, як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад, протягом не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.

8. Банківські позики, як правило, вважаються фінансовою діяльністю. Проте в деяких країнах банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. За таких обставин банківські овердрафти включаються як компонент грошових коштів та їх еквівалентів. Характерною рисою таких банківських операцій є часті коливання залишків коштів на банківських рахунках – від перевищення надходжень до перевищення кредиту.

9. Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їх еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів у еквіваленти грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

11. Суб'єкт господарювання подає грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у вигляді, який найбільше відповідає його бізнесу. Класифікація за видами діяльності надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан суб'єкта господарювання і суму його грошових коштів та їх еквівалентів. Таку інформацію можна також використовувати для оцінки взаємозв'язку наведених вище видів діяльності.

12. Одна операція може охоплювати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, коли погашення позики грошовими коштами складається з відсотків та основної суми боргу, відсотки можна класифікувати як операційну діяльність, а основну суму боргу – як фінансову.

Звітність про грошові потоки на нетто-основі

22. На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання; та

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

23. Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які згадуються в параграфі 22 а), є:

а) акцепт і виплата депозитів банку до запитання;

б) кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання утримує для клієнтів; та

в) орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна або сплачують їм.

23А. Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які розглядаються в параграфі 22 б), є такі аванси та виплати:

а) основних сум боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;

б) придбання та продаж інвестицій; та

в) інших короткострокових позик, наприклад, строк погашення яких становить не більше трьох місяців.

24. На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів діяльності фінансової установи:

а) надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;

б) розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них; та

в) авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Грошові потоки в іноземній валюті

25. Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються у функціональній валюті суб'єкта господарювання із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був на дату грошового потоку.

26. Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховуються за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків.

27. Грошові потоки, деноміновані в іноземній валюті, відображаються способом, який відповідає вимогам МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”. Він дозволяє застосовувати курс обміну, який наближається до фактичного курсу. Наприклад, середньозважений курс обміну валют протягом періоду можна застосувати для відображення операцій в іноземній валюті або перерахування грошових потоків закордонного дочірнього підприємства. Проте МСБО 21 не дозволяє застосовувати валютний курс на кінець звітного періоду при перерахуванні грошових потоків закордонного дочірнього підприємства.

28. Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається в звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і в кінці періоду. Ця сума подається окремо від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і містить курсові різниці, якщо вони були, коли рух грошових коштів визначався за курсом обміну валют на кінець періоду.

Відсотки та дивіденди

31. Кожен з грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривається окремо. Кожен з них класифікується на послідовній основі в будь-які періоди як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність.

32. Загальна сума відсотків, сплачених протягом звітного періоду, розкривається у звіті про рух грошових коштів незалежно від того, чи вона визнається як витрати у прибутку або збитку, чи капіталізується відповідно до МСБО 23 “Витрати на позики”.

33. Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди, як правило, класифікують для фінансової установи як грошові потоки від операційної діяльності. Проте немає одностайної думки щодо класифікації таких грошових потоків для інших суб'єктів господарювання. Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди можна класифікувати як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони входять до визначення прибутку або збитку. Допустимою також є класифікація сплачених відсотків та отриманих відсотків і дивідендів, відповідно, як грошових потоків від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами на одержання фінансових ресурсів або доходами від інвестиції.

34. Сплачені дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від фінансової діяльності, оскільки вони є витратами на одержання фінансових

ресурсів. Допустимою також є класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових потоків від операційної діяльності для полегшення оцінки користувачами фінансової звітності здатності суб'єкта господарювання сплачувати дивіденди з грошових потоків від операційної діяльності.

Податки на прибуток

35. Грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

36. Податки на прибуток виникають від операцій, які є джерелом грошових потоків, що класифікуються як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність у звіті про рух грошових коштів. Тим часом як податкові витрати легко ототожнюються з інвестиційною або фінансовою діяльністю, пов'язані з ними грошові потоки від податків часто неможливо ідентифікувати і вони можуть виникати в інший період, ніж грошові потоки в результаті основної операції. Таким чином, сплачені податки, як правило, класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності. Проте, коли можна ідентифікувати грошові потоки від податків із конкретною операцією, яка є джерелом грошових потоків, класифікованих як інвестиційна або фінансова діяльність, грошові потоки від податків класифікуються, відповідно, як інвестиційна або фінансова діяльність. Коли грошові потоки від податків розподіляються більше, ніж на один клас діяльності, розкривається інформація про загальну суму сплачених податків.

Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства

37. Коли облік інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю, інвестор обмежує своє звітування в звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об'єктом інвестування, наприклад, дивідендами й авансами.

38. Суб'єкт господарювання, який звітує про свою частку участі у спільно контрольованому підприємстві (див. МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах") із застосуванням методу пропорційної консолідації, вносить до консолідованого звіту про рух грошових коштів свою пропорційну частку в грошових потоках від спільно контрольованого підприємства. Суб'єкт господарювання, який звітує про таку частку із застосуванням методу участі в капіталі, вносить до свого звіту про рух грошових коштів грошові потоки від своїх інвестицій у спільно контрольоване підприємство, а також розподіл прибутку та інші виплати або надходження між ним і спільно контрольованим суб'єктом господарювання.

Зміни часток участі у капіталі дочірніх підприємств та інших господарських одиниць

39. Сукупні грошові потоки, що виникають від отримання контролю або втрати контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність.

40. Суб'єкт господарювання розкриває в узагальненому вигляді як отримання контролю, так і втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями протягом періоду за кожним із наведених далі пунктів:

а) загальна сплачена або отримана компенсація;

б) та частина компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами;

в) сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений; та

г) сума активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений.

41. Окреме подання впливу грошових потоків від отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами та іншими господарськими одиницями у вигляді окремих елементів статей (разом з окремим розкриттям інформації про суми активів і зобов'язань, які були придбані або продані) допомагає відрізнити ці грошові потоки від грошових потоків, які виникають від іншої операційної, інвестиційної і фінансової діяльності. Вплив грошових потоків від втрати контролю не вираховується з грошових потоків від отримання контролю.

42. Сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за отримання або втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, визнається у звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів, що були придбані або продані у рамках таких операцій, подій чи змін обставин.

42А Грошові потоки, що виникають унаслідок змін, пов'язаних із зміною часток участі у капіталі дочірнього підприємства, які не спричиняють втрату контролю, класифікуються як грошові потоки від фінансової діяльності.

42В Зміни часток участі у капіталі дочірнього підприємства, які не спричиняють втрату контролю, наприклад, подальше придбання або продаж материнським підприємством інструментів власного капіталу дочірнього підприємства, обліковуються як операції з власним капіталом (див. МСБО 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність" (зі змінами, внесеними в 2008 р.). Відповідно, кінцеві грошові потоки класифікуються так само, як інші операції з власниками, описані в параграфі 17.

Негрошові операції

43. Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів. Такі операції розкриваються в інших фінансових звітах у такий спосіб, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.

44. Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливає прямо на поточні грошові потоки, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру капіталу та активів суб'єкта господарювання. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків поточного періоду. Прикладами негрошових операцій є такі:

- а) придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом фінансової оренди;
- б) придбання суб'єкта господарювання шляхом випуску акцій; та
- в) перетворення боргу у власний капітал.

Компоненти грошових коштів та їх еквівалентів

45. Суб'єкт господарювання розкриває компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і подає узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, відповідними наведеним у звіті про фінансовий стан.

46. Зважаючи на відмінність у всьому світі практики управління грошовими коштами і банківських угод та на виконання вимог МСБО 1 "Подання фінансової звітності", суб'єкт господарювання розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їх еквівалентів.

47. Вплив будь-якої зміни в політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їх еквівалентів, наприклад зміни в класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій суб'єкта господарювання, визначається відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Звітність про грошові потоки від операційної діяльності

Суб'єкт господарювання звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:

а) *прямий метод*, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів, або

б) *непрямий метод*, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Звітність про грошові потоки від інвестиційної та фінансової діяльності

Суб'єкт господарювання окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі, що описано в параграфах 22 і 24 .

5.2. Грошові потоки від операційної діяльності

13. Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції суб'єкта господарювання генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків від операційної діяльності є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.

14. Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку.

Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є:

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

Деякі операції, наприклад продаж об'єкта основних засобів, можуть приносити прибуток або збиток, що є складовою визнаного прибутку або збитку. Грошові потоки, пов'язані з такими операціями є грошовими потоками від інвестиційної діяльності. Однак, виплати грошових коштів для виробництва або придбання активів, утримуваних для оренди іншим особам і в подальшому утримуваних для продажу, як описано в параграфі 68А МСБО 16 "Основні засоби", є грошовими потоками від операційної діяльності. Надходження грошових коштів від орендної плати і подальший продаж таких активів також є грошовими потоками від операційної діяльності.

15. Суб'єкт господарювання може утримувати цінні папери та позики для проведення з ними біржових операцій або торгівлі ними; у такому випадку вони подібні до товарів, придбаних спеціально для перепродажу. Отже, грошові потоки, що є результатом придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, що мають обіг на ринку, класифікуються як операційна діяльність. Так само, аванси грошовими коштами і позики, здійснені фінансовими установами, також, звичайно, класифікуються як операційна діяльність, оскільки вони пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

19. Суб'єкти господарювання заохочуються до наведення в звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням прямого методу. Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу.

Згідно з **прямим методом**, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:

- а) з облікових реєстрів суб'єкта господарювання, або
- б) шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на виплату відсотків та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи щодо:
 - і) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
 - ii) інших негрошових статей; та
 - iii) інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

за 20__ р.

Форма № 3 Код за ДКУД 1801004

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|----------------------------------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Рух коштів у результаті операційної діяльності | | | |
| Надходження від: | | | |
| Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 3000 | | |
| Повернення податків і зборів | 3005 | | |
| у тому числі податку на додану вартість | 3006 | | |
| Цільового фінансування | 3010 | | |
| Інші надходження | 3095 | | |
| Витрачання на оплату: | | (| (|
| Товарів (робіт, послуг) | 3100 |) |) |
| Праці | 3105 | (| (|
| Відрахувань на соціальні заходи | 3110 | (| (|
| Зобов'язань з податків і зборів | 3115 | (| (|
| Інші витрачання | 3190 | (| (|
| Чистий рух коштів від операційної діяльності | 3195 | | |

Допустимим є також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямым методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про сукупні доходи, і зміни

протягом звітної періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

20. Згідно з **непрямим методом**, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств; та

в) усіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) за 2016 р.

Форма № 3-н

Код за ДКУД

1801006

| Стаття | Код рядка | За звітний період | | За аналогічний період попереднього року | |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------|--------------|-----------------------------------------|--------------------|
| | | надходження | видаток | надходження | видаток |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| I. Рух коштів у результаті операційної діяльності | | | | | |
| Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування | 3500 | 23 898 989 | X | X | (27 749 272) |
| Коригування на: | | | | | |
| амортизацію необоротних активів | 3505 | 93 307 | X | 40 901 | X |
| збільшення (зменшення) забезпечень | 3510 | 5 348 017 | X | 2 412 136 | X |
| збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць | 3515 | 4 909 630 | X | 13 149 188 | X |
| збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій | 3520 | 4 746 213 | X | 8 042 756 | X |
| прибуток (збиток від участі в капіталі) | 3521 | X | (2 388 878) | 6 190 460 | X |
| Фінансові витрати | 3540 | 7 175 990 | X | 7 942 605 | X |
| Зменшення (збільшення) оборотних активів | 3550 | X | (30 124 202) | X | (27 289 057) |
| Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань | 3560 | 22 356 826 | X | 9 133 242 | X |
| Грошові кошти від операційної діяльності | 3570 | 36 015 892 | X | X | (8 127 041) |
| Сплачений податок на прибуток | 3580 | X | - | X | (124 181) |
| Чистий рух коштів від операційної діяльності | 3195 | 36 015 892 | X | X | (8 251 222) |

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА РІК,
ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ

| У мільйонах українських гривень | При мітк и | 2016 | 2015 (скориговано, Примітка 3) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|---------------|--------------------------------------|
| РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | | | |
| Прибуток/збиток до оподаткування | | 21 037 | (36 781) |
| Коригування на: | | | |
| Знос основних засобів і амортизацію нематеріальних активів | | 23 452 | 20 214 |
| Збиток від вибуття основних засобів | 18 | 406 | 304 |
| Збиток/(сторнування збитку) від зменшення корисності основних засобів | 6 | 1 231 | (1 144) |
| Уцінку запасів | 9 | 1 693 | 7 601 |
| Чистий рух резерву на знецінення торгової дебіторської заборгованості, передплат виданих та інших оборотних активів, зменшення корисності фінансових інвестицій та ПДВ до відшкодування | 18 | 20 863 | 1 938 |
| Зміну забезпечень | 15 | 12 067 | 8 387 |
| Списання кредиторської заборгованості та інших поточних зобов'язань | | (101) | (141) |
| Частка у результатах асоційованих та спільних підприємств після оподаткування | | 7, 23 | 99 |
| Переоцінку раніше утримуваної інвестиції в дочірньому підприємстві до її справедливої вартості | | 7, 23 | - |
| Збиток від курсових різниць | | 5 790 | 20 489 |
| Фінансові витрати, нетто | | 4 909 | 9 717 |
| Рух грошових коштів від операційної діяльності до змін в оборотному капіталі | | 91 446 | 32 641 |
| Зменшення інших необоротних активів | | 554 | 496 |
| Збільшення запасів | | (17 788) | (27 278) |
| Збільшення торгової дебіторської заборгованості | | (31 249) | (5 953) |
| Зменшення передплат виданих та інших оборотних активів | | 8 623 | 5 839 |
| Зменшення інших довгострокових зобов'язань | | (106) | (315) |
| Зменшення забезпечення | 15 | (873) | (334) |
| Зменшення торгової кредиторської заборгованості | | (4 042) | (502) |
| Збільшення/(зменшення) авансів отриманих та інших короткострокових зобов'язань | | 7 080 | (2 739) |
| Грошові кошти, отримані від операційної діяльності | | 53 645 | 1 855 |
| Податок на прибуток сплачений | | (7 522) | (859) |
| Відсотки отримані | | 1 182 | 699 |
| Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності | | 47 305 | 1 695 |

5.3 . Грошові потоки від інвестиційної діяльності

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, є важливим, оскільки грошові потоки відображають, якою мірою здійснювалися видатки на ресурси, призначені для генерування майбутнього прибутку і майбутніх грошових потоків. Лише витрати, наслідком яких є визнаний актив у звіті про фінансовий стан, можуть бути класифіковані як інвестиційна діяльність.

Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності, є:

а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також ті, що пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;

б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;

в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

г) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);

д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

е) виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність; та

є) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність. Коли контракт відображається в обліку як хеджування визначеної позиції, грошові потоки за контрактом класифікуються так само, як грошові потоки за позицією, що хеджується.

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

за 20__ р.

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|-------------------------------------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності | | | |
| Надходження від реалізації: фінансових інвестицій | 3200 | | |
| необоротних активів | 3205 | | |
| Надходження від отриманих: відсотків | 3215 | | |
| дивідендів | 3220 | | |
| Надходження від деривативів | 3225 | | |
| Інші надходження | 3250 | | |
| Витрачання на придбання: фінансових інвестицій | 3255 | () | () |
| необоротних активів | 3260 | () | () |
| Виплати за деривативами | 3270 | () | () |
| Інші платежі | 3290 | () | () |
| Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності | 3295 | | |

ПАТ „НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ" "

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА РІК,
ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ (ПРОДОВЖЕННЯ)

| У мільйонах українських гривень | Примітки | 2016 | 2015 (скориговано, Примітка 3) |
|--------------------------------------------------------------------|----------|----------------|--------------------------------------|
| РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІД ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | | | |
| Придбання основних засобів та нематеріальних активів | | (7 680) | (4 546) |
| Надходження від продажу основних засобів | | 4 | 68 |
| Грошові кошти, отримані у результаті об'єднання підприємств | 23 | - | 654 |
| Зняття/(розміщення) банківських депозитів | 12 | 2 315 | (864) |
| Дивіденди отримані | | 123 | 32 |
| Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності | | (5 238) | (4 656) |

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 2016 р. (продовження)

Форма № 3-н

Код за ДКУД

1801006

| Стаття | Код рядка | За звітний період | | За аналогічний період попереднього року | |
|-------------------------------------------------------------|--------------|-------------------|-----------|--------------------------------------------|-----------|
| | | надходження | видаток | надходження | видаток |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності | | | | | |
| Надходження від реалізації: фінансових інвестицій | 3200 | 110 581 | X | - | X |
| необоротних активів | 3205 | - | X | - | X |
| Надходження від отриманих: відсотків | 3215 | 823 131 | X | 435 174 | X |
| дивідендів | 3220 | 124 088 | X | 33 491 | X |
| Надходження від деривативів | 3225 | - | X | - | X |
| Інші надходження | 3250 | - | X | - | X |
| Витрачання на придбання: фінансових інвестицій | 3255 | X | (222 006) | X | (374 151) |
| необоротних активів | 3260 | X | (252 257) | X | (14 457) |
| Виплати за деривативами | 3270 | X | - | X | - |
| Інші платежі | 3290 | X | - | X | - |
| Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності | 3295 | 583 537 | X | 80 057 | X |

5.4 . Грошові потоки від фінансової діяльності

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності, є важливим, оскільки воно корисне для передбачення претензій щодо майбутніх грошових потоків з боку тих, хто надає капітал суб'єктові господарювання.

Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності, є:

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

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик; та

г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

за 20__ р.

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

| Стаття | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
|-----------------------------------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності | | | |
| Надходження від: | | | |
| Власного капіталу | 3300 | | |
| Отримання позик | 3305 | | |
| Інші надходження | 3340 | | |
| Витрачання на: | | | |
| Викуп власних акцій | 3345 | () | () |
| Погашення позик | 3350 | | |
| Сплату дивідендів | 3355 | () | () |
| Інші платежі | 3390 | () | () |
| Чистий рух коштів від фінансової діяльності | 3395 | | |
| Чистий рух грошових коштів за звітний період | 3400 | | |
| Залишок коштів на початок року | 3405 | | |
| Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів | 3410 | | |
| Залишок коштів на кінець року | 3415 | | |

ПАТ „НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ "НАФТОГАЗ УКРАЇНИ"

**КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА РІК,
ЯКИЙ ЗАКІНЧИВСЯ 31 ГРУДНЯ 2016 РОКУ (ПРОДОВЖЕННЯ)**

| У мільйонах українських гривень | Примітки | 2016 | 2015 (скориговано) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|-----------------------|
| РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІД ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | | | |
| Надходження від позик | | 19 348 | 19 968 |
| Погашення позик | | (40 183) | (29 361) |
| Відсотки сплачені | | (8 711) | (9 127) |
| Обов'язковий внесок до бюджету частки прибутку і виплата дивідендів | 13 | (1 021) | (2 851) |
| Надходження від продажу облігацій внутрішньої державної позики, внесених до акціонерного капіталу | | - | 29 700 |
| Чисті грошові кошти (використовані в)/отримані від фінансової діяльності | | (30 567) | 8 329 |
| Чисте збільшення грошових коштів та їх еквівалентів | | 11 500 | 5 368 |
| ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ НА ПОЧАТОК РОКУ | | 9 256 | 3 314 |
| Вплив зміни валютних курсів на грошові кошти та їх еквіваленти | | 1 097 | 574 |
| ГРОШОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ НА КІНЕЦЬ РОКУ | 12 | 21 853 | 9 256 |

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Одиниця виміру – тис. грн. без десяткового знака

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 2016 р. (продовження)

Форма № 3-н

Код за ДКУД

1801006

| Стаття | Код рядка | За звітний період | | За аналогічний період попереднього року | |
|-----------------------------------------------------------|-------------|-------------------|---------------------|-----------------------------------------|--------------|
| | | надходження | видаток | надходження | видаток |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності | | | | | |
| Надходження від: | | | | | |
| Власного капіталу | 3300 | - | X | - | X |
| Отримання позик | 3305 | 13 212 953 | X | 15 158 886 | X |
| Інші надходження | 3340 | - | X | 29 700 000 | X |
| Витрачання на: | | | | | |
| Викуп власних акцій | 3345 | X | - | X | - |
| Погашення позик | 3350 | X | (32 138 695) | X | (23 883 995) |
| Сплату дивідендів | 3355 | X | - | X | - |
| Сплату відсотків | 3360 | X | (8 150 616) | X | (8 335 876) |
| Інші платежі | 3390 | X | (13 406) | X | (951) |
| Чистий рух коштів від фінансової діяльності | 3395 | X | (27 089 764) | 12 638 064 | X |
| Чистий рух грошових коштів за звітний період | 3400 | 9 509 665 | X | 4 466 899 | X |
| Залишок коштів на початок року | 3405 | 7 145 542 | X | 2 290 364 | X |
| Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів | 3410 | 1 005 759 | - | 388 279 | - |
| Залишок коштів на кінець року | 3415 | 17 660 966 | X | 7 145 542 | X |

Розкриття іншої інформації

48. Суб'єкт господарювання розкриває (разом з коментарями управлінського персоналу) суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб'єктом господарювання і недоступних для використання групою.

49. Існують різні обставини, коли залишки грошових коштів та їх еквівалентів утримуються суб'єктом господарювання і є недоступними для використання групою. Прикладами можуть бути залишки грошових коштів та їх еквівалентів, що утримуються дочірнім підприємством, яке здійснює свою діяльність у країні, де застосовується контроль за обміном валют або інші правові обмеження, коли залишки недоступні для спільного використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами.

50. Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності суб'єкта господарювання. Розкриття такої інформації, разом з коментарями управлінського персоналу, заохочується і може включати:

а) суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;

б) сукупні суми грошових потоків окремо від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які пов'язані з частками участі у спільних підприємствах, відображені у звіті за методом пропорційної консолідації;

в) сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності; та

г) суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному звітному сегменті (див. МСФЗ 8 "Операційні сегменти").

51. Окреме розкриття інформації про грошові потоки, які відображають збільшення операційної потужності, від грошових потоків, потрібних для підтримання операційної потужності, є корисним, оскільки допомагає користувачеві визначити, чи є адекватними інвестиції суб'єкта господарювання на підтримку операційної потужності. Суб'єкт господарювання, інвестиції якого на підтримку операційної потужності не є адекватними, може втратити майбутню прибутковість заради поточної ліквідності та виплат власникам.

52. Розкриття інформації про грошові потоки за сегментами допомагає користувачам краще зрозуміти взаємозв'язок грошових потоків бізнесу в цілому і його складових частин, а також ліквідність та відмінність руху грошових коштів за сегментами.

ПАТ «НАЦІОНАЛЬНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ»

Істотні негрошові операції

| <i>У тисячах гривень</i> | Примітки | 2016 | 2015 (скориговано) |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|-----------------------|
| Внесення облігацій внутрішньої державної позики до акціонерного капіталу (рядок 3340) | 12 | - | 29 700 00 |
| Сплата за придбаний природний газ постачальникам банком-кредитором | | 13 636 276 | 1 139 912 |
| Сплата дочірніми підприємствами частки прибутку до державного бюджету | 12 | 1 021 364 | 1 688 759 |
| Отримання дивідендів шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог | | 264 078 | - |

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. За міжнародними стандартами “*cash flows*” – це притоки і відтоки ...
 - (a) грошової готівки
 - (b) грошової готівки та депозитів до запитання
 - (c) грошових еквівалентів
 - (d) грошових коштів та грошових еквівалентів

2. За міжнародними стандартами “*cash equivalents*” – це короткострокові ...
 - (a) неліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у невідомі суми грошових коштів, і яким притаманний незначний ризик зміни вартості
 - (b) високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у невідомі суми грошових коштів і яким притаманний значний ризик зміни вартості;
 - (c) високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний значний ризик зміни вартості;
 - (d) немає правильної відповіді

3. Придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є грошовими еквівалентами, є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

4. Діяльність, яка спричинює зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання, є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

5. Грошові потоки, пов'язані зі змінами поточних активів (за виключенням грошових коштів і грошових еквівалентів) і поточних зобов'язань (за виключенням короткострокових кредитів) є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

6. Ключовим показником звіту про грошові потоки є “*amount of cash flows arising from...*”
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

7. Згідно з IAS 7 “*cash payments to acquire property, plant and equipment, intangibles and other long-term assets*” є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

8. Згідно з IAS 7 “*cash proceeds from issuing shares or other equity instruments*” є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

9. Згідно з IAS 7 “*cash receipts from royalties, fees, commissions and other revenue*” є:
 - (a) *operating activities*
 - (b) *investing activities*
 - (c) *financing activities*
 - (d) немає правильної відповіді

10. Згідно з IAS 7 “cash repayments of amounts borrowed” є:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
11. Згідно з IAS 7 “cash payments to suppliers for goods and services” є:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
12. Згідно з IAS 7 “cash payments to acquire equity or debt instruments of other entities and interests in joint ventures” є:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
13. Згідно з IAS 7 “cash receipts from the sale of goods and the rendering of services” є:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
14. Згідно з IAS 7 “cash payments by a lessee for the reduction of the outstanding liability relating to a finance lease” є:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
15. Згідно з IAS 7 “the acquisition of an entity by means of an equity issue” є грошовим потоком від:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
16. Згідно з IAS 7 “the conversion of debt to equity” є грошовим потоком від:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
17. Згідно з IAS 7 “unrealized gains and losses arising from changes in foreign currency exchange rates” є грошовим потоком від:
- | | |
|--------------------------|--------------------------------|
| (a) operating activities | (b) investing activities |
| (c) financing activities | (d) немає правильної відповіді |
18. Метод, за яким у звіті про грошові потоки розкривається інформація про “major classes of gross cash receipts and gross cash payments” є:
- | | |
|---------------------|---------------------|
| (a) indirect method | (b) direct method |
| (c) equation method | (d) variable method |
19. Метод, за яким чистий грошовий потік від операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку чи збитку, є:
- | | |
|---------------------|---------------------|
| (a) indirect method | (b) direct method |
| (c) equation method | (d) variable method |
20. Згідно з IAS 7 грошові потоки в іноземній валюті:
- | | |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| (a) не відображають у звіті про грошові потоки | (b) відображають у звіті про грошові потоки в іноземній валюті |
| (c) відображають у звіті про грошові потоки у функціональній валюті | (d) немає правильної відповіді |

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

- актив 10, 110*
активи програми 226
активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам 226
активи розвідки та оцінки 118
активний ринок 20, 85, 110
актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій 257
актуарні прибутки та збитки 227
амортизація 86, 90, 110
амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання 181
антирозбавлення 269
асоційоване підприємство 157
- балансова вартість 90, 94, 110*
бізнес 64
- валові інвестиції в оренду 100*
валюта подання 48
валютний курс 48
валютний ризик 189
вартість використання 124
вартість, визначена суб'єктом господарювання 90, 110
вартість послуг 227
вартість при використанні 86
взаємний суб'єкт господарювання 64
видатки на розвідку та оцінку 118
виплати працівникам 225
виплати по закінченні трудової діяльності 225
виплати при звільненні 225
високо ймовірний 124
витрати 11
витратний підхід 20
витрати на вибуття 86
витрати на операції 181
витрати на позики 264
витрати на продаж 124
відсотки 217
відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря 100
відсотковий ризик 189
відстрочені податкові зобов'язання 127
відстрочені податкові активи 127
владні повноваження 62

власний капітал 10
власники 25, 64

гарантована ліквідаційна вартість 100
гарантовані виплати працівникам 257
грошові кошти 287
грошові потоки 287
група 48, 57, 62
гудвіл 64

дата пере класифікації 166
дата переходу на МСФЗ 43
дефіцит або надлишок 226
дивіденди 217
дослідження 110
дохід 11, 218
дохід від структурованого суб'єкта господарювання 163
дохідний підхід 20
дочірнє підприємство 57, 62, 157
доцільна собівартість 43

еквіваленти грошових коштів 287
ефективність хеджування 181

забезпечення 14
загальний сукупний прибуток 25
закордонна господарська одиниця 48
запаси 120
збиток від зменшення корисності 86, 90, 111
звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду 43
звичайна акція 269
звичайне придбання або продаж 166
звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов 269
зміна в обліковій оцінці 35
значущі види діяльності 62
зобов'язання 10, 14

ідентифікований 64
інвестиційна діяльність 287
інвестиційна нерухомість 94
інвестиційний суб'єкт господарювання 62
іноземна валюта 48
інструмент з правом дострокового погашення 157
інструмент капіталу 157
інструмент хеджування 181

- інший сукупний прибуток* 25
інший ціновий ризик 190
інші довгострокові виплати працівникам 225
- ймовірний* 124
- кваліфікований актив* 264
кваліфікований страховий поліс 226
кількість звичайних акцій 271
компонент суб'єкта господарювання 124
контракт фінансової гарантії 165
консолідована фінансова звітність 57, 62, 157
конструктивне зобов'язання 14
контроль 57, 157
контроль об'єкта інвестування 62
коригування перекласфікації 25
короткострокові виплати працівникам 225
корпоративні активи 86
кредитний ризик 189
курсова різниця 48
курс при закритті 48
курс "spot" 48
- ліквідаційна вартість активу* 90
ліквідаційна вартість нематеріального активу 111
ліквідаційна група 124
- материнське підприємство* 57, 62
метод ефективного відсотка 181
метод участі в капіталі 157
міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 25, 35, 43
мінімальні орендні платежі 100
монетарні активи 111
монетарні статті 48
- найвигідніше та найкраще використання* 20
невідмовна угода про оренду 101
негарантована ліквідаційна вартість 101
незароблений фінансовий дохід 101
нематеріальний актив 64, 111
неконтрольована частка 57, 64
неконтрольована частка участі 62
неможливий 25, 35
непередбачена орендна плата 101
непоточний актив 125

нерухомість, зайнята власником 94

об'єднання бізнесу 65

об'єкт придбання 65

об'єкт хеджування 182

обліковий прибуток 127

облікові політики 35

обтяжливий контракт 14

одиниця, яка генерує грошові кошти 86, 125

окрема фінансова звітність 57, 158

операційна діяльність 287

операційна оренда 101

оподаткований прибуток (податковий збиток) 127

опціони, варанти та їхні еквіваленти 269

опціони "пут" на звичайні акції 269

оренда 101

основний ринок 20

основні засоби 90

особа, яка приймає рішення 62

оцінювання (оцінка) 11

очікуваний грошовий потік 20

первісні прямі витрати 101

переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначною виплатою 227

перспективне застосування 35

перший звітний період за МСФЗ 43

перша фінансова звітність за МСФЗ 43

податкова база активу або зобов'язання 127

податкові витрати (податковий дохід) 127

події після звітного періоду 44

подія, що обов'язує 14

позики до сплати 190

покупець 65

помилки попередніх періодів 35

попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку 43

потенційна звичайна акція 269

поточний актив 125

поточний податок 127

початок оренди 101

початок строку оренди 101

похідний інструмент 165

права відсторонення 62

права захисту інтересів інвесторів 62

прибуток або збиток 25

прибуток від активів програми 227

- примітки* 25
припинена діяльність 125
припинення визнання 165
припустима ставка відсотка при оренді 102
прогнозована операція 182
програми виплат по закінченні трудової діяльності 225
програми за участю кількох працедавців 225
програми з визначеним внеском 225, 257
програми з визначеними виплатами 225, 257
програми пенсійного забезпечення 257
проміжний період 29
проміжна фінансова звітність 29
прострочений 190
- реструктуризація* 14
ретроспективне застосування 36
ретроспективне перерахування 36
ризик ліквідності 189
ринковий підхід 20
ринковий ризик 190
розбавлення 260
розвідка та оцінка запасів корисних копалин 118
розрахунок 227
розробка 111
роялті 217
- собівартість* 90, 94, 111
спільний контроль 158
справедлива вартість 20, 43, 48, 65, 91, 94, 102, 120, 125, 157, 165, 218, 227
справедлива вартість активу 111
справедлива вартість мінус витрати на продаж 86
"Стеля" активу 226
строк економічної експлуатації 102
строк корисної експлуатації 86, 91, 111
строк оренди 102
структурований суб'єкт господарювання 163
суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ 43
сума очікуваного відшкодування 86, 91, 125
сума, що амортизується 86, 91, 111
суттєвий 25, 36
суттєвий вплив 158
- тверда угода* 182
тверда угода щодо купівлі 125
теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою 226

- тимчасові різниці* 127
тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню 127
тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню 127
- угода про випуск акцій, що залежить від певних умов* 269
умовна компенсація 64
умовне зобов'язання 14
умовний актив 14
утримуваний для торгівлі 166
учасники 257
- фінансова діяльність* 287
фінансова звітність загального призначення 25
фінансова оренда 102
фінансове зобов'язання 156
Фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку 165
фінансовий актив 155
фінансовий інструмент 155
фінансування 257
функціональна валюта 48
- ціна входження* 20
ціна виходу 20
- частка участі в іншому суб'єкті господарювання* 163
частки участі в капіталі 65
чиста вартість реалізації 120
чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою 226
чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою 227
чисті активи, наявні для виплат 257
чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю 48
чисті інвестиції в оренду 102
- юридичне зобов'язання* 14

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. The Conceptual Framework for Financial Reporting (Концептуальна основа фінансової звітності)
2. IAS 1 “Presentation of Financial Statements (Подання фінансових звітів)”
3. IAS 2 “Inventories (Запаси)”
4. IAS 7 “Statement of Cash Flows (Звіти про рух грошових коштів)”
5. IAS 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки)”
6. IAS 10 “Presentation of Financial Statements (Події після дати балансу)”
7. IAS 11 “Construction Contracts (Будівельні контракти)”
8. IAS 12 “Income Taxes (Податки на прибуток)”
9. IAS 16 “Property, Plant and Equipment (Основні засоби)”
10. IAS 17 “Leases (Оренда)”
11. IAS 18 “Revenue (Дохід)”
12. IAS 19 “Employee Benefits (Виплати працівникам)”
13. IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу)”
14. IAS 21 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Вплив змін валютних курсів)”
15. IAS 23 “Borrowing Costs (Витрати на позики)”
16. IAS 24 “Related Party Disclosures (Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін)”
17. IAS 26 “Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення)”
18. IAS 27 “Consolidated and Separate Financial Statements (Консолідовані та окремі фінансові звіти)”
19. IAS 28 “Investments in Associates (Інвестиції в асоційовані підприємства)”
20. IAS 29 “Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (Фінансова звітність в умовах гіперінфляції)”
21. IAS 31 “Interests In Joint Ventures (Частки в спільних підприємствах)”
22. IAS 32 “Financial Instruments: Presentation (Фінансові інструменти: розкриття та подання)”
23. IAS 33 “Earnings Per Share (Прибуток на акцію)”
24. IAS 34 “Interim Financial Reporting (Проміжна фінансова звітність)”
25. IAS 36 “Impairment of Assets (Зменшення корисності активів)”
26. IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи)”
27. IAS 38 “Intangible Assets (Нематеріальні активи)”
28. IAS 39 “Financial Instruments: Recognition and Measurement (Фінансові інструменти: визнання та оцінка)”

29. IAS 40 “Investment Property (Інвестиційна нерухомість)”
30. IAS 41 “Agriculture (Сільське господарство)”
31. IFRS 1 “First-time Adoption of International Financial Reporting Standards (Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності)”
32. IFRS 2 “Share-based Payment (Платіж на основі акцій)”
33. IFRS 3 “Business Combinations (Об'єднання бізнесу)”
34. IFRS 4 “Insurance Contracts (Страхові контракти)”
35. IFRS 5 “Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність)”
36. IFRS 6 “Exploration for and Evaluation of Mineral Assets (Розвідка та оцінка запасів корисних копалин)”
37. IFRS 7 “Financial Instruments: Disclosures (Фінансові інструменти: розкриття)”
38. IFRS 8 “Operating Segments (Операційні сегменти)”
39. IFRS 9 “Financial Instruments (Фінансові інструменти)”
40. IFRS 10 “Consolidated Financial Statements (Консолідована фінансова звітність)”
41. IFRS 11 “Joint Arrangements (Спільна діяльність)”
42. IFRS 12 “Disclosure of Interests in Other Entities (Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання)”
43. IFRS 13 “Fair Value Measurement (Оцінка справедливої вартості)”

Навчальне видання

Дубовая Валентина Володимирівна

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Редактор В.В. Дубовая
Коректор В.В. Дубовая
Комп'ютерна верстка В.В. Дубовая

Поліграфічний центр
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка
36601, Полтава, пр. Першотравневий, 24
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК, № 3130 від 06.03.08

Віддруковано з оригінал-макета ПЦ ПолтНТУ